

## D 32/06

### 1 Inledning

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn genomför RN undersökningar av kvaliteten i revisioner utförda av vissa av de kvalificerade revisorer som inte är ledamöter av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS.<sup>1</sup> 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 dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fem aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i tre av dessa bolag, nämligen i **skivbolaget** (räkenskapsåret den 1 juli 2003–30 juni 2004), **författarbolaget** (räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004) och **journalistbolaget** (räkenskapsåret den 1 juli 2003–30 juni 2004). Vidare har nämnden tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för ytterligare ett bolag, **bärbolaget** (räkenskapsåret 2003). Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt uppgift från Bolagsverket hade A-son ca 90 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades. Han utövar sin revisionsverksamhet X AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

### 2 Oberoende

När SUT-ärendet initierades var B-son styrelsesuppleant i X AB. B-son var även styrelsesuppleant i en annan revisionsbyrå (ett aktiebolag) samtidigt som A-son var vald revisor i detta bolag. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och uppge vilka överväganden om sitt oberoende som han har gjort med anledning av dessa förhållanden. A-son har anfört att nämnda förhållanden beror på ett förbiseende från hans sida och att B-son valdes som styrelsesuppleant då krav infördes att styrelsen skulle bestå av kvalificerade revisorer. A-son har till ett yttrande som inkom till RN den 15 november 2005 bifogat en registeruppgift från Bolagsverket som visar att B-son inte länge är styrelsesuppleant i X AB.

### RN:s bedömning

Enligt 20 § revisorslagen (2001:883) skall en revisor i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Av 21 § samma lag följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall i så fall avböja eller avsäga sig uppdraget i fråga. I paragrafens

---

<sup>1</sup> Från och med den 1 september 2006 är de båda branschorganisationerna sammanslagna till en ny organisation benämnd FAR SRS.

första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna skall revisorn enligt första stycket 2 avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn behöver dock enligt paragrafens andra stycke inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

En person som åtar sig ett uppdrag som styrelsesuppleant i ett aktiebolag gör ett åtagande att, för det fall ordinarie styrelseledamot får förhinder att utföra sitt uppdrag, utan vidare åtgärder träda in som företrädare för bolaget. I den egenskapen har personen ett ansvar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter.<sup>2</sup> Dessa uppgifter omfattas också av den granskning som bolagets revisor skall utföra inom ramen för sin revision. Det förhållandet att en styrelsesuppleant i revisorns revisionsbolag tillika är vald styrelsesuppleant i en revisionsklient till revisorn utgör därför en sådan omständighet som enligt 21 § första stycket 2 revisorslagen innebär att revisorns opartiskhet och självständighet kan ifrågasättas. Det har därmed rått en presumtion för att A-son har varit skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget som vald revisor i den andra revisionsbyrån.

Det har i förevarande fall inte framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

### 3 Revisorspåteckning

A-son har i sin revisionsberättelse för **skivbolaget** anmärkt på att skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen inte hade erlagts i rätt tid. Vidare har A-son i sin revisionsberättelse för **bärbolaget** bl.a. anmärkt på att årsredovisningen hade upprättats för sent, att skatter och avgifter inte erlagts i rätt tid och att brister hade förekommit i den interna kontrollen. Av A-sons revisorspåteckningar för de båda bolagen framgår dock inte att några anmärkningar hade framförts i respektive revisionsberättelse.

Vad gäller **skivbolaget** har A-son anfört att avsaknaden av upplysning i revisorspåteckningen berodde på ett förbiseende. Vad beträffar **bärbolaget** har A-son uppgett att revisorspåteckningen skulle bli alltför omfattande om alla anmärkningar hade införts i anslutning till denna och har tillagt att han har informerats om att numera anges i revisorspåteckningen att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen oberoende av hur omfattande anmärkningarna är i revisionsberättelsen. A-son har dock inte förklarat varför anteckningar helt saknas i anslutning till hans revisorspåteckning för bärbolaget, dvs det anges inte ens att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.

#### RN:s bedömning

Om en revisionsberättelse innehåller en anmärkning eller upplysning följer av god revisionssed att detta skall framgå även av revisorspåteckningen på årsredovisningen. A-son har i revisionsberättelserna för skivbolaget och bärbolaget anmärkt på att skatter och avgifter inte

---

<sup>2</sup> Se 8 kap. 2-3 §§ i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385). Från och med den 1 januari 2006 finns motsvarande bestämmelser i 8 kap. 3 och 4 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

hade erlagts i rätt tid. Vad gäller det senare bolaget har han också anmärkt på att årsredovisningen upprättats för sent och att det fanns brister i den interna kontrollen. Dessa anmärkningar borde ha framgått av revisorspåteckningen på respektive årsredovisning. Detta var god sed enligt den s.k. Revisionsprocessen. Från och med revisionen av det räkenskapsår som inleddes efter den 31 december 2003 gäller i stället Revisionsstandard i Sverige, RS. Enligt denna är det tillräckligt att i revisorspåteckningen, vad gäller de anmärkningar som här är aktuella, ange att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. RN konstaterar att anteckningar helt saknas i A-sons båda revisorspåteckningar och att han härmed har åsidosatt god revisions sed.

## 4 Skivbolaget

### 4.1 Uppskrivning av anläggningstillgångar

**Skivbolaget** är ett produktionsbolag inom musikbranschen som äger artistkontrakt och s.k. masterinspelningar. Bolagets totala intäkter uppgick räkenskapsåret 2003/04 till 12,7 mnkr, varav 8,0 mnkr utgjordes av intäkter av skivförsäljningar. Bolaget har som immateriella anläggningstillgångar tagit upp 986 000 kr vilket enligt balansräkningen avsåg masterinspelningar. Under rubriken finansiella anläggningstillgångar har redovisats en post benämnd Back-catalogue med ett bokfört värde om 330 000 kr. A-son har antecknat att tillgångarna var masterinspelningar som efter att, i egenskap av immateriella anläggningstillgångar, ha skrivits av till ett bokfört värde om noll kr fortfarande ansågs ha ett värde och därför bokades upp som finansiella anläggningstillgångar. Uppskrivningen år 2003/04 har enligt A-son bokförts som en intäkt på kontot för avskrivningar av inspelningar (konto 7840). Därefter gjordes avskrivningar varje år som också redovisades på detta konto.

A-son har uppgett att de immateriella tillgångarna avsåg aktivering av kostnader för masterinspelningar. A-son har av RN ombetts att förklara varför han godtog att immateriella anläggningstillgångar omrubricerades till finansiella anläggningstillgångar och varför tillgångar som var helt avskrivna aktiverades på nytt. Han har vidare ombetts att förklara vilken grund han hade för att godta det aktiverade värdet på dessa finansiella anläggningstillgångar. A-son har anfört att posten Back-catalogue avsåg olika inspelningar som tidigare hade varit rubricerade som immateriella anläggningstillgångar och varit föremål för avskrivning enligt plan. Då försäljningen gick bättre än vad företagsledningen hade trott att den skulle göra bokades vissa av dessa belopp åter upp, nu som finansiella anläggningstillgångar. På RN:s fråga varför immateriella tillgångar hade omrubricerats till finansiella har A-son uppgett att bolagets ägare ansåg att dessa inspelningar fortfarande gav avkastning till bolaget och därmed var en form av finansiella tillgångar. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har gjort några egna bedömningar i denna fråga.

### RN:s bedömning

Enligt 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554), i dess lydelse före den 1 januari 2005, får ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings materiella eller finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission. För räkenskapsår som inleddes närmast efter den 31 december

2004 får uppskrivning ske av samtliga anläggningstillgångar, dvs. även immateriella.<sup>3</sup> Reglerna för hur uppskrivningsbeloppet får användas är desamma som tidigare.

Det i RN:s utredning aktuella räkenskapsåret för skivbolaget omfattade perioden den 1 juli 2003–30 augusti 2004 vilket innebär att uppskrivning av immateriella anläggningstillgångar inte var tillåten. Det vid den aktuella tidpunkten gällande förbudet i årsredovisningslagen mot uppskrivning av immateriella anläggningstillgångar får naturligtvis inte kringgåas genom att tillgångar omrubriceras som finansiella tillgångar. Även om uppskrivning hade varit tillåten enligt årsredovisningslagen fick uppskrivningen inte redovisas över resultaträkningen så som skett i skivbolaget. Genom att okritiskt godta företagsledningens förslag om uppskrivningar och omrubriceringar och genom att därmed godta att skivbolaget bröt mot grundläggande regler i årsredovisningslagen har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### *4.2 Redovisning av mervärdesskatt*

Skivbolagets totala intäkter uppgick år 2003/04 till 12,7 mnkr och år 2002/03 till 6,7 mnkr. Bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2004 en mervärdesskatteskuld om totalt 627 000 kr. På ett dokument avseende kortfristiga skulder har A-son antecknat att 501 000 kr avsåg ”Tax 05” och 126 000 kr ”Tax 04”. Detta visar att bolaget redovisade mervärdesskatt i sin inkomstdeklaration och att A-son hade observerat detta. A-son har för båda räkenskapsåren avgett revisionsberättelser utan anmärkningar. Han har i sin dokumentation för år 2003/04 antecknat att enligt en styrelseledamot så skulle mervärdesskatt redovisas månadsvis följande räkenskapsår. Av den dokumentation som RN har tagit del av kan inte utläsas att A-son har gjort några överväganden med anledning av att skivbolaget uppenbarligen redovisade mervärdesskatt i inkomstdeklarationen, i vart fall för år 2003/04. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte efterfrågat aktuellt registreringsbevis från Skatteverket.

A-son har på RN:s fråga uppgett att redovisning av mervärdesskatt har skett på samma sätt alltsedan bolaget startades. Han har anfört att Skatteverket hade ”accepterat redovisningsperioden”. Därför hade ingen anmärkning gjorts. Han har i ett senare svar medgett att Skatteverket inte har accepterat metoden men däremot inte begärt någon ändring av redovisningsperioderna. A-son har tillagt att han har påpekat för bolaget att ändring borde göras. Han har dock inte verifierat denna uppgift med någon dokumentation. A-son har till sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet bifogat ett registreringsbevis från Skatteverket daterat den 23 november 2004 avseende skivbolaget. Av detta framgår att redovisning av skatter skall ske i skattedeklaration.

#### *RN:s bedömning*

Av 10 kap. 31 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) följer att en revisor skall anmärka i sin revisionsberättelse om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet i något av fyra särskilt angivna avseenden i fråga om skatter och avgifter, bl.a. vad gäller registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483). Revisorn skall även kontrollera att registreringen är korrekt. Vidare följer av 10 kap. 33 a § aktiebolagslagen att

---

<sup>3</sup> Se SFS 2004:1173 och prop. 2004/05:24, s. 105 f.

revisorn skall sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket om revisionsberättelsen innehåller en anmärkning om att bolaget inte har fullgjort nämnda skyldighet.<sup>4</sup>

RN:s utredning visar att skivbolaget redovisat mervärdesskatt i inkomstdeklarationen och gjort inbetalningar av mervärdesskatt via slutskattsedeln. Av ovan nämnda dokument samt av A-sons yttranden till RN framgår att han var medveten om att skivbolaget, med hänsyn till dess omsättning, i stället borde redovisa och betala mervärdesskatt varje månad. Det finns ingen dokumentation som styrker A-sons uppgifter om att han har verkat för ändring. Oavsett om så har skett eller inte borde skivbolagets felaktiga princip för redovisning av mervärdesskatt ha föranlett en anmärkning i revisionsberättelsen. A-son borde även ha sänt en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket. Genom att underlåta att vidta dessa åtgärder har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## 5 Författarbolaget

Av ett köpebrev, daterat den 29 december 2003, framgår att författarbolaget till bolagets ägare MA och dess VD och styrelseledamot EM hade överlåtit en villafastighet, belägen i en närförort till Stockholm, för 6,0 mnkr. Av en not till författarbolagets årsredovisning för år 2003/04 framgår att anskaffningsvärdet för fastigheten uppgick till 9,2 mnkr. Bolaget redovisade i resultaträkningen en realisationsförlust om 3,1 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han skulle ha gjort någon bedömning av om realisationsförlusten var korrekt beräknad eller om försäljningspriset var rimligt med hänsyn till att det var fråga om en närståendetransaktion. A-son har i efterhand, på RN:s begäran, tillställt RN ett köpeavtal som visar att författarbolaget den 22 juli 2002 hade förvärvat fastigheten från en extern köpare för en köpeskilling om totalt 5,9 mnkr.

Vad gäller värderingen har A-son hänvisat till en extern värdering och besiktning som gjordes den 17 november 2003. Enligt denna bedömdes marknadsvärdet uppgå till 6 mnkr. Av besiktningensprotokollet framgår bl.a. att köket var från år 1999 samt badrum och tvättstuga från byggnadens färdigställandeår 1958. Vidare finns ett annat besiktningensprotokoll från den 22 september 2004 enligt vilken fastigheten värderades till 6,5 mnkr ("±/– 500 000 kr"). På värderingsutlåtandet anges att senaste köpeskilling uppgick till 6 mnkr från den 29 december 2003. Det framgår inte av utlåtandet om värderingsmannen kände till att detta köp inte var mellan två externa parter. I det senare utlåtandet anges att köket var från år 2004 och badrummet från år 1959. På RN:s fråga om hur fastighetens anskaffningsvärde ökat från 5,9 mnkr till 9,2 mnkr under perioden juli 2002–december 2003 har A-son uppgett ökningen avsåg reparationer och att underlag för dessa finns i hans revisionsdokumentation. Han har först endast hänvisat till ett huvudboksutdrag som han säger sig ha sänt in till RN. RN har konstaterat att sådant utdrag inte fanns i det material som ursprungligen tillställdes RN. A-son har först i samband med sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillställt RN underlag som visar vilka reparationer som har utförts och när i tiden dessa har skett.

Av de fakturor som A-son efter förfrågan har tillställt RN framgår bl.a. följande.<sup>5</sup> En delfaktura om 511 250 kr, daterad den 20 november 2003, avser pågående arbeten gällande renovering av badrum. En annan delfaktura om 510 750 kr, daterad den 24 november 2003, avser projekteringskostnader, ritningar, nedlagd tid samt material gällande ombyggnad av kök. Härutöver finns en faktura om 323 465 kr, daterad den 9 december 2003, som avser bl.a. vitvaror till tvättrum samt golv. Av fakturorna framgår inte vilken fastighet som avses. Inte heller har

---

<sup>4</sup> Motsvarande bestämmelser finns i 9 kap. 34 och 37 §§ aktiebolagslagen.

<sup>5</sup> Samtliga fakturabelopp som anges är inklusive mervärdesskatt.

någon leveransadress angetts. Samtliga fakturabelopp är dock bokförda på konto 1150, vilket enligt kontoplanen avser den försålda villafastigheten. Härutöver finns en faktura om 106 072 kr, daterad den 17 december 2003, som även den har bokförts på konto 1150 och därmed ökat villafastighetens anskaffningsvärde. Av fakturan framgår dock att beloppet avser ombyggnad av ett kök i en andelslägenhet i Stockholm som också den ägdes av författarbolaget.

#### RN:s bedömning

En revisor måste vara särskilt uppmärksam när det gäller transaktioner som rör fysiska eller juridiska personer som är närstående till revisionsklienten. God revisionssed kräver att revisorn inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att förvissa sig om att transaktionerna har redovisats på ett korrekt sätt.

Enligt A-son var MA ende aktieägaren i författarbolaget. Av bolagets årsredovisning för år 2003/04 framgår att EM var VD och styrelseledamot. I årsredovisningen uppges att bolaget ägde ytterligare fastigheter och lägenheter. Som framgått ovan var det inte uppenbart att samtliga av A-son till RN insända fakturor verkligen avsåg den försålda fastigheten eftersom det på vissa av fakturorna inte har angetts vilken fastighet som avses. Vidare har på två besiktningssprotokoll, varav ett är upprättat före och ett efter bolagets försäljning till närstående, angetts att fastighetens badrum var från år 1958/59. På fastighetens konto har dock bokförts bl.a. en delfaktura om 511 250 kr avseende renovering av badrum. Vidare framgår av RN:s utredning att i vart fall drygt 106 000 kr inte avsåg den aktuella fastigheten. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte gjort någon granskning eller bedömning av de fakturor som bokförts på den aktuella fastigheten eller jämfört dessa med uppgifter på värderingsutlåtandena. Härmed har han inte heller visat eller ens gjort troligt att han har haft grund för att godta den i resultaträkningen redovisade realisationsförlusten om 3,1 mnkr. A-son har på grund härav allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### **6 Transaktioner mellan författarbolaget, räkenskapsåret 2003-09-01–2004-08-31 och journalistbolaget, räkenskapsåret 2003-07-01–2004-06-30**

**Författarbolaget** har i sin årsredovisning för år 2003/04 redovisat ett belopp om 2,5 mnkr som en Kortfristig fordran hos ett intresseföretag. Det enda intressebolag som anges i årsredovisningen är ett bolag, förlagsbolaget. Av en bankavi, daterad den 19 mars 2004, framgår dock att beloppet hade överförts till ett annat bolag, här benämnt **journalistbolaget**. Av A-sons dokumentation avseende författarbolaget framgår att han vid sin kontroll av övriga kortfristiga fordringar har antecknat att beloppet 2,5 mnkr avsåg ”Avräkning [journalistbolaget]”. A-son har bekräftat att överföring av beloppet hade skett till journalistbolaget, att han var vald revisor även i detta bolag och att detta bolag delvis hade samma ägare som författarbolaget.<sup>6</sup> A-son har på ett dokument rubricerat Övriga kortfristiga fordringar antecknat ”Granskat mot underlag” beträffande bl.a. beloppet 2,5 mnkr. Av dokumentationen kan dock inte utläsas att A-son har reflekterat över vare sig om rubriken i årsredovisningen var korrekt eller motpartens betalningsförmåga, dvs. om fordran kunde tas upp till sitt fulla nominella belopp. Av A-sons dokumentation framgår inte heller att han har kontrollerat att journalistbolaget redovisade samma belopp som en skuld till författarbolaget. Inte heller kan av dokumentationen utläsas att A-son

---

<sup>6</sup> Enligt A-son finns två ägare till journalistbolaget varav en äger författarbolaget till 100 procent.

har bedömt om ett förbjudet lån förelåg enligt 12 kap. 7 § första stycket 3 i 1975 års aktiebolagslag<sup>7</sup> eller om lånet från författarbolaget var betingat av affärsmässiga skäl.

Journalistbolaget, som erhållit de 2,5 mnkr, bedriver bl.a. journalistisk verksamhet. I den årsredovisning beträffande journalistbolaget som RN har tagit del av och som avser räkenskapsåret 2003/04, har över huvudtaget inte redovisats någon skuld om 2,5 mnkr vare sig till författarbolaget eller till någon annan juridisk eller fysisk person. Däremot framgår att journalistbolaget under räkenskapsåret 2003/04 hade genomfört en nyemission om 2,9 mnkr vilket ökat aktiekapitalet med samma belopp. Enligt uppgifter från Bolagsverket har information om nyemissionen ingetts till Bolagsverket den 2 april 2004 och registrerats den 20 oktober 2004. Medlen från nyemissionen har enligt årsredovisningen använts till köp av aktier och andelar, rubricerade Kortfristiga placeringar. Av jämförelsesiffror framgår att bolaget under närmast föregående räkenskapsår inte hade några kortfristiga placeringar.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för journalistbolaget avseende år 2003/04. I det material som har tillställts RN finns en bankavi daterad den 19 mars 2004, dvs. daterad samma dag som avin i författarbolaget och utfärdad av samma bank. Av denna framgår att 2,5 mnkr hade satts in på journalistbolagets checkkonto. På avin anges "Ökn aktiekapital". Någon skuld till författarbolaget finns däremot inte redovisad.

A-son har på RN:s fråga medgett att beloppet om 2,5 mnkr inte hade tagits upp som skuld till författarbolaget i journalistbolagets årsredovisning per den 30 juni 2004. A-son säger sig inte ha haft kunskap om författarbolagets överföring till journalistbolaget när han den 26 januari 2005 avgav sin revisionsberättelse för journalistbolaget. A-son har hävdad att hans revision av författarbolaget, med balansdag den 31 augusti 2004, inte hade påbörjats då han avgav sin revisionsberättelse för journalistbolaget för år 2003/04. A-son har den 18 mars 2005 avgett en revisionsberättelse för författarbolaget för år 2003/04. På RN:s fråga varför A-son inte hade stämt av beloppet 2,5 mnkr mot journalistbolagets redan fastställda årsredovisning har A-son anfört att han som underlag för sin bedömning hade banköverföringen till journalistbolaget, daterad den 19 mars 2004. A-son ansåg inte att någon avstämning var nödvändig med hänsyn till att det enligt hans mening fanns "fullgod dokumentation". A-son har inte förklarat varför han inte hade gjort några överväganden om det eventuellt förelåg ett förbjudet lån eftersom han, utifrån sin dokumentation, kände till att det hade skett en transaktion om 2,5 mnkr mellan bolag med delvis samma ägare och ledning. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet anfört att om han hade antagit att de 2,5 mnkr skulle användas till aktiekapitalökning i journalistbolaget hade han ifrågasatt varför aktieägarens (MA) fordran om 1 361 228 kr på författarbolaget inte hade återbetalats och använts till aktiekapitalökningen för dennes räkning.

## RN:s bedömning

Av 12 kap. 7 § första stycket i 1975 års aktiebolagslag framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller till en juridisk person över vars verksamhet aktieägare eller styrelseledamot i bolaget har ett bestämmande inflytande (den s.k. förbjudna kretsen).<sup>8</sup> Enligt andra stycket nämnda lagrum gäller inte bestämmelserna i första stycket bl.a. om gäldenären bedriver rörelse och lånet är betingat av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse. Av 10 kap. 30 § andra stycket aktiebolagslagen framgår vidare att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen om styrelseledamot eller verkställande direktör handlat i strid med denna lag.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Motsvarande bestämmelse finns i 21 kap. 1 § 5 aktiebolagslagen.

<sup>8</sup> Motsvarande bestämmelse finns i 21 kap. 1 § aktiebolagslagen.

<sup>9</sup> Motsvarande bestämmelse finns i 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.

Som framgått ovan har A-son uppgett att MA var ende aktieägaren till författarbolaget. Bolagets årsredovisning för år 2003/04 är undertecknad av EM i egenskap av VD och styrelseledamot. Journalistbolagets årsredovisning för år 2003/04 är undertecknad av EM som styrelseledamot och MA som VD. Av ett bolagsstämmoprotokoll daterat den 26 januari 2005 framgår att MA och EM ägde hälften var av journalistbolaget. Det innebär att såväl MA som EM ingick i den enligt aktiebolagslagen ”förbjudna kretsen” i såväl författarbolaget som journalistbolaget och att överföringen av medel från författarbolaget således kunde vara ett förbjudet lån till såväl MA som EM.

Av RN:s utredning framgår att A-son, när han under våren 2005 reviderade författarbolaget, kände till att journalistbolaget den 19 mars 2004 hade erhållit en insättning om 2,5 mnkr, att bolaget inte hade redovisat någon skuld till författarbolaget och att medlen i stället hade använts till ökning av journalistbolagets aktiekapital.

Vad gäller koncernbolag samt bolag med delvis samma ägare och ledning (s.k. oäkta koncerner) har revisorn en skyldighet att kontrollera att mellanhavandena mellan bolagen har hanterats i enlighet med gällande regler, exempelvis associationsrättsliga regler och skatteregler. En revisor måste vara särskilt uppmärksam när det gäller fordringar på juridiska och fysiska personer som är närstående till revisionsklienten. God revisionssed kräver att revisorn bildar sig en välgrundad uppfattning i frågan om sådana fordringar utgör lån till juridiska och fysiska personer i den förbjudna kretsen och därmed strider mot låneförbudsbestämmelserna i aktiebolagslagen. A-son hade därför, vid sin revision av författarbolaget skyldighet att följa upp huruvida författarbolagets fordran om 2,5 mnkr på journalistbolaget motsvarades av en skuld hos detta senare bolag och att bedöma huruvida lånet var betingat av affärsmissiga skäl. Av A-sons dokumentation för journalistbolaget framgår att en insättning om 2,5 mnkr hade använts till en ökning av journalistbolagets aktiekapital. Det är anmärkningsvärt att A-son vid sin revision av författarbolaget inte, på grundval av den information som han hade tillgång till från revisionen av journalistbolaget fördjupat sin granskning av författarbolaget. Genom att underlåta detta har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad A-son anfört om möjligheten för författarbolaget att återbetala skulden till MA samt för denne att använda beloppet till aktiekapitalökningen i journalistbolaget förändrar inte RN:s bedömning eftersom sådana transaktioner inte har redovisats.

## **7 RN:s sammanfattande bedömning**

RN finner att A-sons revisionsverksamhet har uppvisat betydande brister och att han i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.