



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

**Beslut:** Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot information avseende den auktoriserade revisorn A-son och har med anledning av informationen öppnat detta tillsynsärende. Ärendet rör ett revisionsuppdrag i ett aktiebolag (nedan bolaget).

Revisorsinspektionen har granskat A-sons revision av bolaget för räkenskapsåren 2018 och 2019. Bolagets verksamhet var att anskaffa kapital för investeringar i solcellsanläggningar för elproduktion. Denna elproduktion skulle ske i ett bolag i samma koncern. Bolaget lånade in kapital från allmänheten mot ränta. För det fall en investerare skulle vilja avsluta sitt sparande åtog sig bolaget att återbetala motsvarande belopp till denne inom en viss tidsperiod.

A-son har i yttranden till Revisorsinspektionen uppgett att sparandet skulle omvandlas till B-aktier i bolaget genom kvittningsemission.

Bolaget upprättade sina årsredovisningar med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3). Redovisad omsättning och balansomslutning för de aktuella räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
2018	0	227,0
2019	0	130,0

A-son har i revisionsberättelsen för år 2018 lämnat en övrig upplysning om att revisionen av det föregående räkenskapsåret hade utförts av en annan revisor som lämnat en revisionsberättelse med omodifierade uttalanden. För båda åren har A-son i övrigt lämnat revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

Nedan redogörs (avsnitt 2) för revisorers allmänna dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 behandlas A-sons åtgärder för att uppnå kundkännedom i samband med att han åtog sig uppdraget och i avsnitt 4 hans granskning med anledning av att det var en förstagångsrevision. I avsnitt 5 behandlas frågan om han tillräckligt hade satt sig in i vilka regler som gällde för bolagets verksamhet och i avsnitt 6 hans granskning och rapportering gällande en kvittningsemission som bolaget genomförde. I avsnitt 7 behandlas hans bedömning av närståendetransaktioner och frågan om dessa kunde innebära att bolaget hade överträtt låneförbudsbestämmelserna i 21 kap. aktiebolagslagen (2005:551). Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 8.

## 2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *de* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *de* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet<sup>1</sup>. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som all-

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

varlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens bevisbörla anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

### **3 Åtgärder för att uppnå kundkännedom i samband med acceptering av ett nytt uppdrag - räkenskapsåret 2018**

A-son registrerades som revisor i bolaget den 25 oktober 2018.

Hans dokumentation avseende kundkännedom enligt bestämmelserna i lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) består av två checklistor rubricerade *Utvärdering av nytt uppdrag* respektive *Kundkännedom – juridisk person*, båda daterade den 22 mars 2019. Som underlag för granskningen finns bilagor i form av en beskrivning av bolagets verksamhet med åsättande av riskprofil, identitetshandling, företagsupplysning från ett kreditupplysningsföretag samt uppgifter ur Bolagsverkets register över verkliga huvudmän. Som slutsats har antecknats att uppdraget kunde accepteras och att kundens riskprofil var låg.

Av dokumentationen framgår att A-son hade utfört viss granskning i bolaget före det att åtgärderna för att bedöma den nya kunden dokumenterades. Sålunda hade han i samband med en extra bolagsstämma granskat styrelsens redogörelse med avseende på en kvittningsemission. Revisorsyttrandet över denna granskning är daterat den 17 februari 2019.

A-son har uppgett följande.

Han fick kontakt med bolaget i början av oktober 2018 och accepterade strax därefter uppdraget som revisor. Han hade också ett möte med kunden i mars 2019. Vid det mötet och efterföljande möten fick han information som sedermera kom att ligga till grund för de kundkännedsåtgärder och resultat som finns dokumenterade.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 2 kap. 3 § penningtvättslagen följer att en revisor, i egenskap av verksamhetsutövare i lagens mening, ska bedöma den risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med en specifik kundrelation (kundens riskprofil). Revisorn ska vidare för varje uppdrag utföra åtgärder för kundkännedom enligt bestämmelserna i 3 kap. samma lag. Dessa åtgärder ska baseras på kundens riskprofil och enligt 3 kap. 4 § vidtas redan vid etableringen av en affärsförbindelse.

A-son valdes som revisor i bolaget i oktober 2018. Av hans dokumentation och yttranden i ärendet framgår att han inte genomförde sina åtgärder för att uppnå kundkännedom förrän i mars 2019. Genom att dröja med dessa åtgärder i närmare fem månader, under vilken tid han även utförde visst granskningsarbete för bolaget, har han åsidosatt penningtvättslagens bestämmelser i ovan behandlade avseenden och därigenom också sina skyldigheter som revisor.

## 4 Förstagångsrevision - räkenskapsåret 2018

A-sons revision av räkenskapsåret 2018 var en förstagångsrevision. I revisionsdokumentationen finns en anteckning om att de ingående balanserna hade stämts av mot föregående års utgående balanser. Samma anteckning finns på en balansräkning avseende räkenskapsåret 2017 där balansposterna har bockats av. I övrigt kan det inte utläsas vilken granskning som gjordes med anledning av att uppdraget var en förstagångsrevision. Som framgått ovan utfördes revisionen av det föregående räkenskapsåret av en annan revisor. Årsstämman för räkenskapsåret 2017 hölls den 30 juni 2018. Till A-sons revisionsberättelse finns inte fogad någon sådan redogörelse som en avgående revisor ska ge in till Bolagsverket för det fall uppdraget har upphört i förtid. Revisionsberättelsen innehåller inte heller någon upplysning om att en sådan redogörelse skulle ha saknats.

A-son har uppgett följande.

Han kontaktade den tidigare revisorn per telefon och frågade om denne hade lämnat någon avgångsredogörelse. Frågan kunde inte besvaras omedelbart och en återkoppling om detta skulle därför ske. Han fick emellertid inte något ytterligare svar. Någon avgångsredogörelse från denna revisor hade inte heller kommit in till Bolagsverket. Från bolaget fick han dock tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, såsom bankbesked samt utdrag från huvudbok som styrkte mellanhavanden med närstående parter, genom vilka han kunde verifiera de ingående balanserna. Revisionsbevisen visade inte på några väsentliga felaktigheter. Vid granskningen tog han hänsyn till att den föregående revisionsberättelsen var omodifierad. I samband med att han valdes som revisor diskuterade han frågor om standarder för revision och redovisning samt tillämpning av redovisningsprinciper med företagsledningen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* p. 6 ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma huruvida de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period. Detta ska revisorn göra genom att fastställa om föregående periods utgående balanser har förts över till aktuell period på ett riktigt sätt eller justerats vid behov och genom att fastställa om ändamålsenliga redovisningsprinciper har använts för de ingående balanserna. Revisorn ska också vidta en eller flera av följande åtgärder; (I) gå igenom föregående revisors arbetspapper för att hämta in bevis avseende de ingående balanserna, (II) bedöma om de granskningsåtgärder som har utförts under aktuell period utgör bevis som är relevanta för de ingående balanserna, och (III) utföra särskilda granskningsåtgärder för att hämta in revisionsbevis om de ingående balanserna.

A-sons dokumentation över granskningen av de ingående balanserna för räkenskapsåret 2018 är knapphändig och ger inte någon närmare ledning för en bedömning av vilken granskning som utfördes. Hans kontakt med den avgående revisorn förefaller ha begränsats till frågan om avgångsredogörelse och ledde inte till någon återkoppling från denne. Det innebär att A-son var tvungen utföra andra granskningsåtgärder. I ett yttrande till Revisorsinspektionen har han hänvisat till att han fick tillräckliga revisionsbevis från bolaget för att kunna verifiera de ingående balanserna. Hans kortfattade redogörelse har emellertid inte en sådan detaljgrad att han genom den har gjort sannolikt att han hade tillräcklig grund för sina bedömningar (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av de ingående balanserna inte uppfyllde de krav som ISA 510 ställer. Det som han har anfört om att föregående års revisionsberättelse var omodifierad och om sina diskussioner med företagsledningen om redovisningsprinciper föranleder inte någon annan bedömning. Bristen i granskningen medförde att han saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar för detta räkenskapsår. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

Enligt 9 kap. 23 och 23 a §§ aktiebolagslagen ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret och underrätta Bolagsverket om skälet till den förtida avgången. Den nya revisorn ska sedan bifoga dessa handlingar till sin revisionsberättelse. I det fall den tidigare revisorn inte har upprättat någon anmälan och redogörelse ska den nye revisorn enligt god revisionssed lämna en övrig upplysning om detta i revisionsberättelsen.<sup>2</sup>

Årsstämman för räkenskapsåret 2017 hade hållits den 30 juni 2018. A-son valdes som revisor i bolaget drygt tre månader senare. Det fanns därmed omständigheter som indikerade att den tidigare revisorns uppdrag hade upphört i förtid. A-son har uppgett att han frågade den avgående revisorn om denne hade upprättat någon anmälan och redogörelse med anledning av förtida avgång, men att han inte fick svar på sin fråga, och att Bolagsverket inte heller hade tagit emot några sådana handlingar. Han skulle i det läget ha vidtagit ytterligare åtgärder för att få kontakt med bolagets tidigare revisor för att få information om huruvida dennes uppdrag hade upphört i förtid och, i så fall, varför någon anmälan och redogörelse om förtida avgång inte hade skickats till Bolagsverket. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed.

## 5 Bedömning av vilka regler som gäller för kundens verksamhet

I dokumentationen kring revisorns förståelse för bolagets verksamhet har antecknats att verksamheten bestod i att anskaffa kapital och investera i solcellsanläggningar för elproduktion i koncernbolag. Bolaget vände sig till sparare med ett långsiktigt perspektiv.

---

<sup>2</sup> Se Revisorsinspektionens beslut den 4 november 2016, dnr 2015-1235.

Dessa kunde välja på att betala in ett engångsbelopp eller månadsspara. Uppsägningstiden var tre månader på båda sparformerna och räntan uppgick till 2 procent.

I den övergripande revisionsstrategi som upprättades i samband med förstagångsrevisionen 2018 antecknade A-son, vad gäller väsentlighet och risk, att kundfordringar/försäljning, kassa och bank, eget kapital samt koncernmellanhavanden var väsentliga poster vid revisionen. Risken för att alla sparare skulle ta ut sina medel bedömdes som liten, eftersom de som var intresserade av denna sparform främst var genuint intresserade av solcellers positiva inverkan på miljön och inte av avkastningens storlek. Revisionsdokumentationen innehåller inte några anteckningar som visar att A-son själv gjorde några närmare överväganden kring lagar och andra författningar med eventuell påverkan på bolagets verksamhet.

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2018 framgår av en notupplysning till posten *Långfristiga skulder* att bolaget hade inlåning från privatpersoner för solcellsinvestering om 114,5 mnkr. I årsredovisningen för år 2019 anges att inlåningen från privatpersoner för solcellsinvestering uppgick till 17,5 mnkr.

Varken i den ovan nämnda beskrivningen av bolagets verksamhet eller i den övergripande revisionsstrategin avseende räkenskapsåret 2018 finns det några anteckningar om att bolagets inlåning från privatpersoner skulle vara en del av en kvittningsemission. Det som finns i dokumentationen om den frågan utgörs av en anteckning på ett arbetspapper för posten *Andra långfristiga skulder* i dokumentationen för räkenskapsåret 2018. I arbetspappret, som är daterat den 26 juni 2019, anges att bolaget kommer att genomföra en nyemission där en B-aktie ska ha en teckningskurs på 5 000 kr. Det finns också, som bilaga till den tidigare nämnda checklistan för kundkännedom (se avsnitt 3), ett odaterat dokument som innehåller en beskrivning av bolagets verksamhet. I den beskrivningen, som i vart fall delvis ser ut att ha upprättats av bolaget självt (bolaget benämns ”vi” i texten), sägs bl.a. att bolaget inte är ett inlåningsföretag och att det inte har någon inlåning från allmänheten mer än i form av medel för emission av B-aktier.

Revisorsinspektionen noterar att Bolagsverket inte registrerade någon kvittningsemission förrän den 9 april 2020, trots att beslut om kvittningsemission fattades på extra bolagsstämma den 17 februari 2019.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde överväganden kring de lagar som kunde ha inverkan på bolagets verksamhet. Utöver aktiebolagslagen och penningtvättslagen var en av de lagar som han beaktade lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet.<sup>3</sup>

Bolaget bedrev inte tillståndspliktig inlåningsverksamhet. Inlåningen från allmänheten skedde med avsikten att senare emittera B-aktier i bolaget genom kvittning. En del aktier köptes genom månadssparande där investeraren efter en tid nådde upp till nivån för en aktie. För närvarande är den nivån 5 000 kronor. Därmed var verksamheten inte av sådant slag att tillstånd från Finansinspektionen för inlåningsverksamhet krävdes.

Bolaget investerade regelbundet och långsiktigt. Med de emitterade B-aktier som grundade finansieringen beräknades att det skulle ta ca fem år att färdigställa en helt färdig solcellspark. Investeringarna gjordes via ett koncernbolag. Medel, i form av lån för inköp och uppförande av solcellsanläggningar, överfördes månatligen till koncernbolaget som sedan skulle stå för driften av den färdiga anläggningen, medan äganderätten skulle övergå till bolaget.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter (omarbetad)* ska en revisor som utför en revision ta hänsyn till det tillämpliga juridiska ramverket. Enligt p. 13 ska revisorn, som ett led i arbetet med att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, enligt ISA 315 (omarbetad), skaffa sig en allmän förståelse av det juridiska ramverk som gäller för företaget och den bransch eller sektor där företaget är verksamt samt hur företaget följer detta ramverk. Enligt p. A 13 kan revisorn behöva uppmärksamma vissa lagar och författningar särskilt, eftersom de har en grundläggande betydelse för företagets verksamhet.

Under de två aktuella räkenskapsåren gällde lagen om inlåningsverksamhet. I 3 § denna lag definierades inlåningsverksamhet som mottagande från allmänheten av återbetalningspliktiga medel som efter uppsägning var tillgängliga för fordringsägaren inom högst ett år. För att få bedriva inlåningsverksamhet krävdes enligt 4 § registrering hos Finansinspektionen. I detta fall kan konstateras att bolaget båda de aktuella räkenskapsåren redovisade inlåning från privatpersoner för investering i solcellsproduktion om betydande belopp, att investeringarna hade en uppsägningstid om tre månader och att bolagets första

---

<sup>3</sup> Lagen upphörde att gälla den 1 januari 2021.



kvittningsemission registrerades hos Bolagsverket först i april 2020. Det fanns därför anledning för A-son att ägna frågan om bolagets registreringsplikt särskild uppmärksamhet.

A-sons dokumentation innehåller inte något som visar att han själv analyserade frågan närmare. I den verksamhetsbeskrivning som förefaller härröra från bolaget självt anges att det inte var fråga om registreringspliktig inlåningsverksamhet. A-son har i sina yttranden till Revisorsinspektionen upprepat samma argument men utan att ange de närmare grunderna för sin egen bedömning. Enligt Revisorsinspektionen har han däri-genom inte gjort sannolikt att han ägnade frågan tillräcklig uppmärksamhet för att kunna dra en välgrundad slutsats (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Revisors-inspektionen utgår därför från att hans analys och granskning av frågan var otillräcklig. Genom att inte vidta tillräckliga åtgärder för att sätta sig in i ett för bolagets verksamhet väsentligt regelverk har han åsidosatt god revisionssed.

## 6 Redovisning av kvittningsemission - räkenskapsåret 2018

Av revisionsdokumentationen framgår att väsentlighetstalet för revisionen som helhet avseende räkenskapsåret 2018 hade fastställts till 1,3 mnkr.

Som har angetts ovan fattades det ett beslut om kvittningsemission på en extra bolagsstämma den 17 februari 2019. Emissionen registrerades dock i aktiebolagsregistret först den 9 april 2020.

Enligt bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2018 uppgick bolagets inlåning från privatpersoner för solcellsinvestering (redovisat som Övriga skulder) per den 31 december 2018 till 114,5 mnkr. I årsredovisningen redovisades emissionsbeloppet i sin helhet, 111,6 mnkr, under fritt eget kapital i form av överkursfond.

A-son har i en promemoria ställd till styrelsen efter avslutad revision avseende räkenskapsåret 2018 påpekat att nyemissionen inte borde ha klassificerats som fritt eget kapital i årsredovisningen, eftersom beslutet om nyemission togs först den 17 februari 2019. Promemorian är daterad den 28 juni 2019, samma datum som A-son har åsatt sin revisionsberättelse.

A-son har uppgett följande.

Klassificeringsfelet av emissionen upptäcktes efter det att årsredovisningen hade undertecknats och getts in till Bolagsverket. Han upprättade en promemoria för att informera bolaget om felet. Han övervägde om årsredovisningen borde rättas och ges in till Bolagsverket på nytt, men kom till slutsatsen att redovisning av emissionen under fritt eget kapital redan i årsredovisningen avseende 2018 inte gav en mindre rättvisande bild av bolaget eftersom det vid årsredovisningens undertecknande fanns ett beslut om nyemission.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter identifierade under revisionen* p. 11 framgår att revisorn ska utvärdera om icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammantaget. Under vissa omständigheter kan revisorn dra slutsatsen att ett klassificeringsfel inte är väsentligt även om det överstiger den väsentlighetsnivå som tillämpas vid utvärdering av andra felaktigheter, exempelvis om felklassificeringens belopp är lågt i förhållande till de berörda balansposterna eller om felklassificeringen inte betraktas som väsentlig för de finansiella rapporterna som helhet.

Bolaget tog i årsredovisningen för år 2018 upp ett belopp motsvarande vad som skulle betalas för de emitterade aktierna som fritt eget kapital. Åtgärden, som motiverades med att bolaget hade genomfört en nyemission med överföring till överkursfond, var uppenbarligen felaktig, eftersom emissionsbeslutet hade fattats först efter balansdagen. Beloppet översteg det av revisorn fastslagna väsentlighetstalet. Felet får därmed anses ha utgjort ett väsentligt fel för årsredovisningen som helhet. Genom att acceptera den felaktiga redovisningen och tillstyrka fastställande av bolagets balansräkning har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 7 Närståendetransaktioner (låneförbudsreglerna)

Bolaget hade enligt årsredovisningarna fordringar på koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag. Av revisionsdokumentationen framgår att den granskning som utfördes bestod i att ställa frågor till företagsledningen om styrelsemedlemmarnas och ledningens förhållanden till andra företag, genomgång av bolagets rutiner för att identifiera närstående parter, kontroll av att väsentliga transaktioner med närstående parter var korrekt registrerade och värderade i bokföringen samt inhämtande av uttalande från företagsledningen. Substansgranskning av koncernmellanhavanden utfördes genom

avstämmning mot huvudboksutdrag från respektive motpart med slutsatsen att posterna föreföll vara rimligt redovisade.

Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas om A-son närmare utredde vare sig hur ägarförhållandena såg ut i de företag som bolaget hade transaktioner med eller om transaktionerna i någon utsträckning bestod av s.k. förbjudna lån enligt 21 kap. aktiebolagslagen. Bolaget hade i bokslutet per den 31 december 2018 fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag om 11 mnkr. Per den 31 december 2019 uppgick dessa fordringar till 17 mnkr.

A-son har uppgett följande.

För att kunna identifiera relationerna mellan parterna krävdes en förståelse av den bransch som den aktuella koncernen och närstående bolag verkade inom. Kontakten med företagsledningen var därför viktig och skedde löpande under arbetets gång.

Det fanns upprättade låneavtal som reglerade förutsättningarna för de fordringar som bolaget hade på de närstående bolagen. Dessa avtal granskades, så också de aktuella bolagens balanskonton. Räntan på lån till koncernföretag uppgick till två procent och räntan på lån till övriga närstående företag uppgick till fyra procent, vilket bedömdes vara rimligt och godtagbart utifrån risk.

Lån till närstående som har kommersiellt syfte omfattas inte av låneförbudsreglerna, eftersom de lämnas av rent affärsmässiga skäl. Det hade upprättats en förteckning över de lån som var kommersiellt betingade.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 21 kap. 1 § 1–4 aktiebolagslagen får ett aktiebolag inte lämna penninglån till en aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller till någon som t.ex. är gift eller besvägrad med en sådan person. Förbudet omfattar även en juridisk person över vilken en person som omfattas av 1–4, ensam eller tillsammans med någon annan som avses där, har ett bestämmande inflytande (se 21 kap. 1 § 5). Enligt 21 kap. 2 § första stycket 2 och 3 gäller bestämmelserna i 1 § inte om gäldenären är ett företag i en koncern i vilken det långivande företaget ingår eller om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kom-

mersiellt lån). Enligt 21 kap. 10 § ska styrelsen och den verkställande direktören upprätta en särskild förteckning över lämnade kommersiella lån.

Av 9 kap. 32 § första stycket 3 aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolags revisor ska uttala sig om huruvida styrelsen har upprättat en föreskriven förteckning. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med bl.a. aktiebolagslagen.

För att undantaget för kommersiella lån ska vara tillämpligt krävs att lånet är betingat av affärsmässiga skäl. Affärsmässigheten ska bedömas utifrån det långivande bolagets intressen och lånet ska vara ägnat att, direkt eller indirekt, främja den verksamhet som det bolaget bedriver. Så kan t.ex. vara fallet om lånet lämnas för att finansiera en verksamhet som bolaget självt ska ta del i eller som bolaget har ett intresse av att den kommer till stånd. Att lånet ska vara avsett ”uteslutande för gäldenärens rörelse” är främst avsett att förhindra lån för privat konsumtion och innebär inte att lånets koppling till den aktuella rörelsen måste vara av mer kvalificerat slag (Se Andersson, Johansson, Skog, Aktiebolagslagen - En kommentar, Juno version 16, kommentaren till 21 kap. 2 §).

I revisionsdokumentationen finns det inte något som visar på vilken grund A-son bedömde att de aktuella lånen var att anse som kommersiellt betingade enligt bestämmelserna i 21 kap. 2 § aktiebolagslagen. Han har inte heller genom sina yttranden i ärendet gjort det sannolikt att han hade ett godtagbart underlag för att dra denna slutsats (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Revisorsinspektionen utgår därför från att han inte utförde några tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna godta lånen som kommersiellt betingade. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

Den förteckning som A-son har hänvisat till är benämnd ”lånelista”. Den tar upp de lån som hade lämnats till närstående bolag men det framgår inte om den utgör en sådan särskild förteckning som avses i 21 kap. 10 § aktiebolagslagen. Det kan möjligen ifrågasättas om handlingen uppfyller lagkraven. Eftersom A-son gjorde bedömningen att så var fallet skulle han emellertid i revisionsberättelserna ha upplyst om att en sådan förteckning hade upprättats. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

## 8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har vid sin revision av bolaget räkenskapsåren 2018 och 2019 åsidosatt god revisionssed i ett flertal olika avseenden. Han har dröjt för länge med att vidta åtgärder för att uppnå kundkännedom enligt penningtvättslagen i ett nytt uppdrag. Han har för räkenskapsåret 2018 inte utfört en tillräcklig granskning av de ingående balanserna och därmed inte haft grund för att i sin revisionsberättelse tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Han har inte heller vidtagit tillräckliga åtgärder för att ta reda på om den föregående revisorns uppdrag hade upphört i förtid och om det i så fall hade upprättats en sådan anmälan och underrättelse som han skulle ha fogat till sin egen revisionsberättelse. Han har inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att skaffa sig kunskap om väsentlig lagstiftning som kunde ha påverkan på bolagets verksamhet. Vidare har han godtagit ett väsentligt redovisningsfel i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2018 och därigenom inte heller av detta skäl haft grund för att tillstyrka fastställande av balansräkningen. Han har för båda räkenskapsåren underlåtit att vidta tillräckliga åtgärder för att kunna dra slutsatsen att bolagets utlåning till närstående företag var kommersiellt betingad och har inte heller i revisionsberättelserna upplyst om att styrelsen hade upprättat en särskild förteckning över dessa lån. Genom dessa brister har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt. Han ska därför ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Michael Frie, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica

Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Patrik Israelsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Patrik Israelsson

Hur man överklagar, se bilaga.