



FörvR dom 2019-01-24, mål nr 28195-18, avslag

KamR dom 2019-05-15, mål nr 1193-19, ej prövningstillstånd

Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som rör auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag (nedan mediebolaget) för räkenskapsåren 2013 och 2014. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Mediebolaget bildades hösten 2011 och ägs av ett annat bolag (nedan moderbolaget). Moderbolaget ägs i sin tur av ett politiskt parti som är representerat i Sveriges Riksdag. Mediebolaget hade endast en styrelseledamot och denne ledamot var även kommunikationsansvarig i det politiska partiet. I december 2013 valdes A-son till revisor i mediebolaget.

Styrelseledamoten i mediebolaget dömdes år 2016 för bokföringsbrott. Gärningen bestod i underlåtenhet att löpande bokföra uppkomna affärshändelser i mediebolaget under räkenskapsåret 2013.

Sedan det hade uppdragats att det inte hade skett någon löpande bokföring i mediebolaget för år 2013 fick A-sons revisionsbyrå i uppdrag att upprätta sådan bokföring. I april 2014 bokförde en redovisningskonsult på revisionsbyrån affärshändelserna för år 2013 och utförde därigenom den löpande bokföring som tidigare hade försumrats.

A-son avgav revisionsberättelser för räkenskapsåren 2013 och 2014 utan modifiering eller upplysning, dock anmärkte han för år 2013 på att bolaget hade redovisat och betalat mervärdesskatt för sent. Bolagets omsättning och balansomslutning för de båda räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr). I årsredovisningen för räkenskapsåret 2013 anges att den har upprättats enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens allmänna råd. Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 framgår att bolaget tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2).

Räkenskapsår	Nettoomsättning	Balansomslutning
2013	3,6	0,8
2014	2,1	0,9

2 Biträde vid bokföringen (räkenskapsåret 2013)

A-son undertecknade den 12 december 2013 ett uppdragsbrev avseende mediebolaget. Av brevet framgår att revisionsuppdraget omfattade lagstadgad revision och övrig rådgivning innefattande årsbokslut, årsredovisning inklusive upprättande av bokslutsbilagor, inkomstdeklaration och övrig rådgivning inom redovisning, skatt och bolagsrätt. Dokumentationen ger inget besked om huruvida ett nytt uppdragsbrev upprättades i samband med att uppdraget utökades till att omfatta även den löpande bokföringen.

Av en checklista, betecknad *kundutvärdering – ny kund*, framgår att uppdraget utgjorde ett kombiuppdrag och att revisionsbyrån skulle hantera den löpande bokföringen fr.o.m. april 2014. I checklistan finns en fråga om huruvida det fanns risk för ”redovisningsjäv” enligt aktiebolagslagen (2005:551). Frågan har besvarats med Nej, utan ytterligare kommentarer.

Det framgår inte av A-sons dokumentation hur räkenskapsmaterialet såg ut när det kom in till revisionsbyrån, dvs. om det var attesterat, konterat eller på något annat sätt klassificerat av mediebolaget.

2.1 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Mediebolagets rutin under år 2013 var att post till bolaget skickades till bolagets adress i Stockholm och därefter till den tidigare redovisningskonsulten som skötte betalningar och skulle sköta bokföringen. Redovisningskonsulten på revisionsbyrån övertog uppdraget med den löpande redovisningen för räkenskapsåret 2013 i slutet av april 2014, när man hade uppmärksammat att mervärdesskatten inte hade hanterats korrekt. Inget nytt uppdragsbrev upprättades, utan man kom muntligen överens om att redovisningskonsulten skulle registrera verifikationerna i redovisningssystemet och upprätta en moms rättelse. Ett övervägande om byråjäv görs alltid när man utför s.k. kombiuppdrag. Enligt hans bedömning arbetade han enligt byråns rutiner, dvs. byråjäv förelåg inte. Revisionsbyrån har separata avdelningar för redovisning och revision. Man har separata pärmar och den personal som deltar i redovisningsarbetet deltar aldrig i revisionsarbetet. Han använder alltid en checklista för analysmodellen på samtliga revisionsuppdrag där en bedömning av risken för självgranskning utförs.

Vad gäller räkenskapsåret 2013 fick redovisningskonsulten allt det räkenskapsmaterial, som skulle registreras i redovisningssystemet, vid ett enda tillfälle. Det krävdes sedan mindre kompletteringar. Den kontering och de bokslutsbokningar som behövdes, gjordes av redovisningskonsulten på revisionsbyrån. Några konteringsanvisningar fanns inte. Enligt hans minnesbild var verifikationerna attesterade av styrelseledamoten. När det uppstod någon osäkerhet, kontaktade redovisningskonsulten på revisionsbyrån den tidigare redovisningskonsulten, styrelseledamoten i mediebolaget eller redovisningskonsulten i den ideella föreningen. Bolagets verksamhet var begränsad och det fanns 56 verifikationer. Någon klassificeringsproblematik förelåg inte.

2.2 Revisorsinspektionens bedömning

Den som biträder med ett bolags bokföring eller kontrollen av denna kan inte vara revisor i bolaget (se 9 kap. 17 § första stycket 2 aktiebolagslagen). Det innebär inte att en revisor är förhindrad att lämna råd eller förslag till bokföringsåtgärder. Däremot faller varje självständig befattning med den löpande bokföringen utanför det tillåtna området. En och samma revisionsbyrå kan i och för sig åta sig att sköta såväl viss bokföring som själva revisionen genom ett s.k. kombiuppdrag. En förutsättning för att ett sådant uppdrag ska vara förenligt med aktiebolagslagen är dock att bokföringsarbetet inte omfattar grundbokföringen; i annat fall föreligger s.k. byråjäv (jfr 9 kap. 17 § första stycket 4).

Det är klarlagt att en medarbetare vid det revisionsföretag där A-son är verksam upprättade den löpande bokföringen för räkenskapsåret 2013. Arbetet skedde först under år 2014 och utan att företrädare för bolaget lämnade några konteringsanvisningar. A-son har visserligen uppgett att styrelseledamoten enligt hans minnesbild attesterade verifikationerna. Han har emellertid inte förmått göra detta påstående – som inte återspeglas i hans dokumentation – sannolikt och Revisorsinspektionen lägger det därför inte till grund för sin bedömning.

Det sagda innebär att en medarbetare på revisionsföretaget skötte bokföringen på ett i praktiken självständigt sätt. Det förhållandet att några klassificeringsproblem inte förelåg leder inte till någon annan bedömning. Revisorsinspektionen anser alltså att medarbetaren vid revisionsbyrån självständigt har befattat sig med grundbokföringen.

A-son har, genom att vara vald revisor i mediebolaget vars löpande bokföring självständigt sköttes av en medarbetare på hans revisionsbyrå, brutit mot jävsbestämmelsen i 9 kap. 17 § första stycket 4 aktiebolagslagen. Genom att trots detta kvarstå som revisor i bolaget har han brutit mot den nämnda jävsbestämmelsen och har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3 Bokföringsskyldighet (räkenskapsåret 2013)

I en rapport till styrelsen den 24 april 2014 informerade A-son styrelsen om att någon löpande bokföring inte hade skett under året. Han upplyste vidare om att redovisning och inbetalningar av mervärdesskatt, personalskatt och sociala avgifter inte hade skötts korrekt. Han rekommenderade styrelsen att snarast ordna så att rutinerna för den löpande bokföringen, redovisningen och betalningen av mervärdesskatt, personalskatt och sociala avgifter förbättrades.

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret finns en anmärkning om att mervärdesskatt hade redovisats och betalats för sent, men ingen anmärkning om att löpande bokföring saknades. Det går inte av revisionsdokumentationen att utläsa hur A-son utvärderade och bedömde avsaknaden av löpande bokföring vid upprättandet av revisionsberättelsen.

Det framgår inte heller av dokumentationen om A-son gjorde några överväganden avseende sina skyldigheter att vidta åtgärder vid misstanke om brott enligt 9 kap. 42 § aktiebolagslagen.

3.1 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

I samband med en förfrågan från Skatteverket i början av april 2014 uppdagades att mervärdesskatten inte var korrekt hanterad och att bokföringen inte fungerade på ett korrekt sätt. Kort därefter skrev han den ovan nämnda rapporten till styrelsen.

Han övervägde att i revisionsberättelsen anmärka på brister i den löpande bokföringen för räkenskapsåret 2013. Han bedömde dock att den skriftliga rapporteringen som gjordes till styrelsen och som också riktades till det politiska partiet räckte i detta fall. Det bör nämnas att redovisningen under år 2013 var av mindre omfattning. Det innebär att styrelsen borde ha kunnat följa bolagets resultat och ställning trots att verifikationerna inte var registrerade i redovisningsprogrammet.

Han övervägde sin anmälningsskyldighet vid misstanke för brott. Han beslutade emellertid att någon anmälan inte var nödvändig, eftersom bokföringsbristerna – genom det redovisningsarbete som hans revisionsbyrå utförde – vid den tidpunkten hade avhjälpits.

3.2 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt 8 kap. 4 § andra stycket aktiebolagslagen ska styrelsen i ett aktiebolag fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation. Enligt paragrafens tredje stycke ska styrelsen se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska en revisor, om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med bl.a. aktiebolagslagen, anmärka på detta i revisionsberättelsen. Enligt RevR 209 *Förvaltningsrevision* p. 3.18 saknar det betydelse huruvida det föreligger en skada eller en risk för ekonomisk skada i detta sammanhang.

Mediebolagets bokföring upprättades i sin helhet efter räkenskapsårets slut, vilket innebär att grundläggande regler i bokföringslagen (1999:1079) inte efterlevdes. Även om A-

son gjorde bedömningen att han inte var skyldig att anmäla misstänkt bokföringsbrott, så stod det klart att bolagets styrelse – genom att inte bevaka efterlevnaden av bolagets bokföringsskyldighet – hade åsidosatt sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen. Detta borde ha föranlett en anmärkning i revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen bedömer att A-son, genom sin underlåtenhet att i revisionsberättelsen anmärka på att styrelsen brutit mot bestämmelserna i aktiebolagslagen, har åsidosatt god revisions sed. Det som han har uppgett om att styrelsen borde kunna följa bolagets resultat och ställning trots att verifikationerna inte var registrerade i redovisningsprogrammet samt att bristerna var korrigerade innan revisionsberättelsen avlämnades medför ingen annan bedömning.

4 Rörelsekostnader (räkenskapsåret 2013)

Mediebolaget redovisade år 2013 rörelsekostnader på 4 mnkr, varav en faktura från ett konsultbolag uppgick till 3 mnkr. Av fakturan, som finns i revisionsdokumentationen, framgår att kostnaderna avsåg projektledning enligt avropsavtal. A-son har antecknat på fakturan att han hade haft samtal med ledningen, att kostnaderna bedömdes som rimliga, att de gällde arbete som hade utförts under år 2013 och att de avsåg en medieplattform.

4.1 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Enligt de uppgifter som han fick var bolagets verksamhet främst digital och medieplattformen skulle byggas upp av ett konsultföretag. Hans minnesbild är att han tog del av avtalet mellan parterna först efter det att revisionen för år 2013 var avslutad. Enligt redovisningskonsulten på hans revisionsbyrå och styrelseledamoten i bolaget var detta arbete avslutat år 2013 och bolagets verksamhet hade sedan påbörjats. Han ifrågasatte uppgiften men styrelseledamoten vidhöll att arbetet var avslutat. Det förhållandet att hela fakturan betalades under år 2013 tydde enligt hans bedömning på att så verkligen var fallet. Han godtog därför kostnaden.

4.2 Revisorsinspektionens bedömning

I ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revisionen enligt International Standards on Auditing*, p. 15 anges att revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision. Av p. A 20–A 23 följer att detta bl.a. innefattar ett professionellt skeptiskt förhållningssätt till företagsledningens svar på frågor. Revisorn ska överväga tillräckligheten och ändamålsenligheten i inhämtade revisionsbevis och därefter bedöma om det är nödvändigt att utföra några särskilda åtgärder för att bekräfta ledningens uppgifter.

De åtgärder A-son vidtog för att säkerställa riktigheten av en för mediebolaget synnerligen väsentlig transaktion bestod i att han tog del av en faktura och inhämtade muntliga uppgifter från ledningen. Han vidtog inte några kompletterande granskningsåtgärder som kunde bekräfta ledningens svar, t.ex. granskning av avtal. Det medförde att han saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande antagandet om fortsatt drift (båda räkenskapsåren)

Av A-sons revisionsdokumentation avseende räkenskapsåren 2013 och 2014 framgår att mediebolagets verksamhet finansierades av det politiska partiet. Han har i sin granskningsplan för räkenskapsåret 2013 bl.a. angett att ”bolagets verksamhet och intäkterna är till största del beroende av styrelsen”, vilket han har identifierat som en affärsrisk. Det framgår inte av dokumentationen hur finansieringen skulle gå till eller hur den identifierade risken skulle hanteras.

I förvaltningsberättelserna för räkenskapsåren 2013 och 2014 finns inga upplysningar från bolagets ledning om att bolaget var beroende av kapitaltillskott från sin ägare för att klara den fortsatta driften. Det finns inte heller någon beskrivning om huruvida bolaget stod inför några väsentliga osäkerhetsfaktorer.

5.1 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande

Han förvissade sig genom samtal med ledande representanter för det politiska partiet om att detta genom moderbolaget skulle finansiera mediebolaget. Det måste bedömas som mycket osannolikt att partiet, som var ett riksdagsparti med god likviditet, skulle låta ett dotterbolag hamna i ekonomiska svårigheter, bl.a. med tanke på den negativa uppmärksamhet som detta skulle ge i medierna.

Av ett dokument, som han tog del av efter revisionen för år 2013, framgår att verksamheten initialt – åtminstone räkenskapsåren 2013 och 2014 – skulle finansieras med aktieägartillskott från partiet. Dokumentet är undertecknat av styrelseledamoten i mediebolaget som var en ledande person i partiet. Han fick också besked om att dokumentet var godkänt av partiets ledning.

När det gäller finansieringen och fortsatt drift, visste han genom sin allmänna insyn i partiets ekonomi och verksamhet att detta var en formell fråga om utformningen av driftsfakturor. Han noterade att cirka 2-3 mnkr var avsatta för driftsbidrag i partiets budget för år 2014 och även senare för år 2015.

Med ovanstående som bakgrund bedömde han att det var riktigt av företagsledningen att använda antagande om fortsatt drift och att det inte fanns några väsentliga osäkerhetsfaktorer för vare sig år 2013 eller år 2014. Han bedömde att det inte behövdes någon ytterligare information i årsredovisningen.

5.2 Revisorsinspektionens bedömning

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Ett företag som tillämpar K2 kan bara avvika från antagandet om fortsatt drift om ett beslut om avveckling av verksamheten har fattats senast när årsredovisningen upprättas. Även när det gäller ett företag som på detta vis ska utgå från antagande om fortsatt drift, ska emellertid revisorn beakta de krav som uppställs i ISA 570 *Fortsatt drift*. I p. 6 denna ISA ska en revisor komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn enligt punkt 12 utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn

enligt punkt 19¹ avgöra om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och de planer ledningen har för att hantera detta. Vidare ska revisorn avgöra om det i de finansiella rapporterna finns klara och tydliga upplysningar om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om tillräckliga upplysningar har lämnats om den väsentliga osäkerhetsfaktorn ska, enligt punkt 22², revisorn i revisionsberättelsen ta in en upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats, ska revisorn i första hand påtala för styrelsen att kompletterande information i denna fråga ska tas in i årsredovisningen. Om så inte sker, ska revisorn enligt punkt 23³ uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*.

Mediebolaget var helt beroende av kapitaltillskott från sin ägare för att klara den fortsatta driften. Den yttersta ägaren var ett politiskt parti där det verkställande utskottet, med ansvar inför partistyrelsen, hade hand om den omedelbara ledningen av partiets verksamhet. Det fanns inte något beslut från det verkställande utskottet om att tillgoda bolagets fortsatta kapitalbehov. Det förelåg därför en väsentlig osäkerhet beträffande antagandet om fortsatt drift. A-son skulle under dessa omständigheter ha påtalat för styrelsen att den skulle ta in kompletterande information i årsredovisningen och, beroende på hur styrelsen valde att göra, agera i enlighet med ISA 570 p. 22 eller 23. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed. Det förhållandet att företrädare för det politiska partiet hade en uttalad ambition att finansiera mediebolaget leder inte till någon annan bedömning, eftersom sådana beslut endast kunde fattas av partiledningen och inte av en enskild företrädare.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har vid revisionen av mediebolaget åsidosatt sina skyldigheter som revisor på flera sätt. Vad gäller räkenskapsåret 2013 har han varit vald revisor i bolaget, trots att hans medarbetare yrkesmässigt biträtt bolaget med grundbokföringen. Han har vidare under-

¹ Motsvarande bestämmelse fanns tid tidpunkten för revisionen huvudsakligen i p. 18, samma ISA.

² Motsvarande bestämmelse fanns tid tidpunkten för revisionen huvudsakligen i p. 19, samma ISA.

³ Motsvarande bestämmelse fanns tid tidpunkten för revisionen huvudsakligen i p. 20, samma ISA.

låt it att i revisionsberättelsen anmärka på att styrelsen inte fullgjorde bolagets bokföringsskyldighet. Han har dessutom inte vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att säkerställa riktigheten i uppgifter om bolagets redovisade kostnader. Slutligen har han, i fråga om båda räkenskapsåren 2013 och 2014, underlåtit att agera med anledning av den betydande osäkerhet som rådde avseende antagandet om fortsatt drift.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt och han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), 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, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Lotta Westerberg och revisionsdirektören Outi Sjölund, som har föredragit ärendet, närvarat.

Sten Andersson

Outi Sjölund

Hur man överklagar, se bilaga.