



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en erinran.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande den auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i två aktiebolag. Uppgifterna har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende. Frågan gäller de uttalanden om ansvarsfrihet som A-son har gjort i revisionsberättelserna.

2 Bakgrund

A-son valdes som revisor i de två bolagen (nedan benämnda moderbolaget och dotterbolaget) i april 2024. Bolagens verksamhet bestod i försäljning av banor för racketsport och av sportartiklar. Sedan ett par år bedrevs en betydande del av verksamheten i Mellanöstern. Enligt ett presentationsmaterial som getts in i ärendet ägde moderbolaget också ett antal utländska företag som var involverade i verksamheten.

För räkenskapsåret 2023 avgav A-son sin revisionsberättelse för moderbolaget den 4 juni 2024 och för dotterbolaget den 30 maj 2024.

I revisionsberättelsen för moderbolaget upplyste han om att revisionen av räkenskapsåret 2022 (förkortat räkenskapsår) hade utförts av en annan revisor och att denne hade avgett

en revisionsberättelse med modifierade uttalanden. A-son tillstyrkte ansvarsfrihet för styrelsen men avstyrkte ansvarsfrihet för SK, som i revisionsberättelsen beskrevs som bolagets tidigare verkställande direktör. Under rubriken *Grund för uttalanden* uppgav han att han hade noterat brister i den interna kontrollen av bolaget. Bristerna avsåg att vissa verifikationer under det första halvåret 2023 saknades eller att de var ofullständiga eller av privat karaktär. Han uppgav vidare att SK under den aktuella perioden var utsedd, dock inte hos Bolagsverket registrerad, verkställande direktör för bolaget, att de uppmärksammade bristerna låg under den verkställande direktörens ansvar och att styrelsen hade vidtagit åtgärder för att åtgärda bristerna.

Revisionsberättelsen för dotterbolaget innehöll motsvarande uttalanden avseende brister i den interna kontrollen och frågan om ansvarsfrihet för bolagets styrelse och SK. Det bolaget hade emellertid också under hela räkenskapsåret 2023 haft en hos Bolagsverket registrerad verkställande direktör. För den personen tillstyrkte A-son ansvarsfrihet för det andra halvåret 2023 men uttalade sig inte i frågan om ansvarsfrihet för det första halvåret.

SK har i en anmälan till Revisorsinspektionen uppgett följande.

Hon är indirekt ägare av en minoritetspost aktier i moderbolaget. Inför årsstämman som skulle behandla årsredovisningen för räkenskapsåret 2023 tog hon del av moderbolagets årsredovisning, inklusive revisionsberättelse, och noterade då med förvåning att hon av revisorn hade utpekats som bolagets tidigare verkställande direktör.

Det förefaller ytterst oklart vad A-son avsåg med att hon skulle ha varit utsedd, dock inte registrerad, verkställande direktör. Hon har aldrig åtagit sig något sådant uppdrag. Någon anmälan om att hon skulle vara verkställande direktör har inte getts in till Bolagsverket. Hon är dessutom bosatt i Mellanöstern. Hon har inte agerat utåt som verkställande direktör för moderbolaget eller haft den ställning i bolaget som en verkställande direktör har. Detta påtalade hon vid årsstämman som därefter beslutade att frågan om ansvarsfrihet för hennes del skulle utgå från dagordningen. I stället beslutade stämman att inte bevilja styrelsen ansvarsfrihet.

Det inträffade föranledde henne att även ta del av årsredovisningen och revisionsberättelsen för dotterbolaget. Hon konstaterade att A-son även där hade pekat ut henne som verkställande direktör och avstyrkt ansvarsfrihet vilket, av samma skäl som hon har angett för moderbolaget, inte återspeglade de korrekta förhållandena. Dotterbolaget hade

dessutom under hela räkenskapsåret 2023 haft en annan person registrerad som verkställande direktör.

3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Innan han accepterade revisionsuppdragen i bolagen hade han ett ca tre timmar långt möte med en företrädare, tillika styrelseledamot, för bolagen. Efter det mötet hade han en telefonkontakt med bolagens tidigare revisor för att verifiera de uppgifter som bolagens företrädare hade lämnat.

Den situation som bolagens företrädare beskrev var att bolagens verkställande direktör (SK) hade entledigats från sin post i oktober 2023. Det hade då uppdagats att hon hade lämnat felaktiga uppgifter till respektive bolags styrelse och att hon inte heller hade inkommit med underlag till revisorn om vissa transaktioner. Hon hade vidare tagit ut medel ur bolagen, förhalat de projekt som bedrevs i Mellanöstern och belastat bolagen med privata levnadskostnader.

Den föregående revisorn uppgav att han vid revisionerna främst hade haft sina kontakter med SK och att hon hade haft svårigheter att presentera underlag, vilket hade fördröjt revisionsarbetet. SK var också enligt den föregående revisorn den person som främst ansvarade för ett joint venture-projekt som bolagen bedrev i Mellanöstern.

Under räkenskapsåret 2023 bestod moderbolagets verksamhet främst i att äga och förvalta andelarna i dotterbolaget samt av att delta i ett joint venture-projekt i Mellanöstern. SK var ansvarig för den verksamheten. Dotterbolaget köpte och sålde banor för racketsport och utförde för moderbolagets räkning arbeten kopplade till joint venture-projektet.

Moderbolagets ägande var spritt på ett 30-tal aktieägare och därför behövdes en representant på plats i Mellanöstern. SK var bosatt och verksam där och hon var den enda av de personer som skötte den dagliga driften på plats som hade fått bemyndigande av styrelsen att agera som verkställande direktör. Hon tecknade avtal med leverantörer och kunder för moderbolagets räkning och rapporterade till moderbolagets styrelse gällande budgetar, prognoser och hur arbetet fortskred med investerare och byggande av nya banor. Hon fattade de operativa besluten på plats, gjorde utlägg för bolagets räkning och hade möjlighet att göra överföringar från bolagets bankkonton. Det geografiska avståndet

mellan styrelsen och SK gjorde det svårt för styrelsen att på daglig basis verifiera och kontrollera den information som den fick.

Vid granskningen av räkenskaperna var han medveten om att SK inte var registrerad som verkställande direktör för bolagen. Han uppmärksammade dock att hon, såväl i intern dokumentation i form av organisationsscheman som i e-postkonversationer med styrelsemedlemmar utgav sig för att vara verkställande direktör i bolagen. Att hon gjorde så ifrågasattes inte av styrelserna eller av andra aktieägare. Hans slutsats var att SK, fram till entledigandet i oktober 2023, var att betrakta som verkställande direktör för såväl moderbolaget som dotterbolaget och att det gav en mer rättvisande bild av händelseförloppet om han i revisionsberättelserna uttalade sig om ansvarsfrihet för hennes del. Han stämde av denna slutsats med två revisorer från ett annat revisionsföretag och anser att han därmed gjorde en så korrekt professionell bedömning som möjligt utifrån den information som hade erhållits.

Han kontaktade inte SK och har inte haft någon kommunikation med henne.

A-son har inte i sina yttranden till Revisorsinspektionen kommenterat den omständigheten att hans uttalande om ansvarsfrihet för bolagets registrerade verkställande direktör endast avsåg halva det aktuella räkenskapsåret.

A-son har uppgett att han inte sparade några minnesanteckningar från sitt samtal med den föregående revisorn. Revisorsinspektionen har tagit del av den föregående revisorns revisionsberättelser för de två bolagen avseende räkenskapsåren 2021/22 och 2022 (förkortat räkenskapsår). För räkenskapsåret 2021/22 avstyrkte revisorn för båda bolagen fastställande av resultat- och balansräkningarna och att styrelsen, och i dotterbolagets fall även den verkställande direktören, skulle beviljas ansvarsfrihet. För räkenskapsåret 2022 varken till- eller avstyrkte han fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han avstyrkte ansvarsfrihet för respektive styrelse och i dotterbolaget även ansvarsfrihet för den verkställande direktören. I vad mån han med bolagens ”verkställande direktör” avsåg någon annan än den person som var registrerad som verkställande direktör i dotterbolaget går inte att bedöma av revisionsberättelsen.

I den dokumentation som A-son själv har upprättat för de två revisionsuppdragen i det av honom använda revisionsverktyget har han hänvisat till SK som anställd extern

verkställande direktör, tf. verkställande direktör eller tidigare verkställande direktör. Han har också uppgett att hon hade agerat som bolagens verkställande direktör.

När det gäller frågan om på vilken grund som han ansåg att SK var att betrakta som bolagens verkställande direktör finns i dokumentationen följande handlingar.

- Listor över verifikationer som har sammanställts av en av bolagen anlita redovisningskonsult där SK:s namn (i många fall med tillägget *Eget uttag för utlägg*) står angivet vid ett flertal transaktioner.
- Ett presentationsmaterial med angivet årtal 2023. Materialet avser den i Mellan-östen bedrivna verksamheten. Ett avsnitt rör organisationen och i en organisationsskiss förekommer sju olika aktörer, bl.a. moder- och dotterbolagen. SK benämns i materialet som Global CEO. Det anges att hon ingår i styrelsen och organisationen för ett joint venture-projekt. Hon står också angiven som CEO för ett av de utländska företagen och för det i ärendet aktuella svenska dotterbolaget.
- Två skärmbilder av sms skickade av SK. Det ena, från mars 2023, ser ut att vara adresserat till moderbolaget. SK refererar där till sig själv som verkställande direktör och efterfrågar signering av ett konsultavtal inför revisionen. Det andra innehåller ingen adress eller datering. I det meddelandet nämner SK att det vore bra att hitta någon som kan ta över som verkställande direktör i [P-bolaget]¹ och de svenska bolagen, så att hon får möjlighet att fokusera på verksamheten där hon befinner sig.
- En nyhetsartikel från mars 2023 om att bolagen hade fått allvarlig kritik från sin revisor. I artikeln uppges bl.a. att en företrädare för bolagen hänvisade reportern vidare till den globala verkställande direktören (SK).
- Utdrag ur e-postkorrespondens som en styrelseledamot i moder- och dotterbolagen vidarebefordrade till A-son den 30 maj 2024. Det är fråga om tre olika konversationer.
 - a) Den första, från den 18 juli 2023, började med att en jurist (CB), i egenskap av ombud för en intressent i bolagen, skrev till SK och den nyss nämnda

¹ Det som benämns som P-bolaget torde vara moderbolaget (Revisorsinspektionens anmärkning).

styrelseledamoten med anledning av försening med upprättandet av bolagens årsredovisningar. SK besvarade frågan genom att uppge att de inväntade återkoppling från revisorn. I ett senare meddelande hänvisade CB till att SK var ”operativt ansvarig”. SK beskrev i ett avslutande meddelande vilken hjälp som hon hade haft med att upprätta bokslut och uppgav att hon nästa dag skulle träffa revisorn för att få dennes revisionsberättelse.

- b) Den andra konversationen, från den 23 juli 2023, initierades också av CB som i ett meddelande till bolagens styrelser (med SK som inkopierad mottagare) uppgav att han bedömde att det troligen förelåg skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning. Något svar finns inte bifogat.
- c) Den tredje konversationen pågick mellan den 30 augusti och den 3 september 2023 och fördes mellan SK och styrelseledamöter för moder- och dotterbolagen. SK meddelade att hon behövde ett styrelsegodkännande på en framtagna budget., så att det skulle vara möjligt att föra över lönekostnader (bl.a. för hennes egen lön) från de svenska bolagen till joint venture-bolaget. Detta föranledde frågor och ifrågasättanden från styrelseledamöterna. SK svarade att hon hade levererat ett antal budgetar som inte styrelserna hade ifrågasatt och att de ifrågavarande lönerna var godkända sedan tidigare. Beträffande sin egen lön (som inklusive kostnader för boende och bil uppgick till knappt 300 000 kr i månaden) uppgav SK att den inte var för hög sett till hennes ansvar och verksamhetens omsättning. I det sammanhanget gjorde hon också jämförelser med de villkor som normalt gäller i Sverige för verkställande direktörer. Vidare förklarade SK vilka åtgärder som hon skulle behöva vidta för det fall att hon inte fick det begärda godkännandet från bolagens svenska styrelser. SK har undertecknat sina meddelanden i egenskap av CEO för ett av de i Mellanöstern belägna utländska företagen som var involverat i verksamheten.

4 Revisorsinspektionens bedömning och val av disciplinär åtgärd

Aktiebolagslagen (2005:551) utgår från att bolaget leds och förvaltas av styrelsen. Om en verkställande direktör har utsetts ansvarar denne för den löpande förvaltningen. En

styrelseledamots eller verkställande direktörs behörighet inträder först i och med att han eller hon utses samt anmäls för registrering i aktiebolagsregistret. Det förekommer emellertid fall där även någon annan, ensam eller tillsammans med andra och med aktieägarnas vetskap, utövar ett bestämmande inflytande över bolaget utan att formellt ha utsetts till styrelseledamot eller verkställande direktör. Nedan benämns en sådan person faktisk företrädare.

Enligt svensk rättspraxis (se rättsfallet SÖMÅ AB, NJA 1997 s. 418) kan den som i själva verket bestämmer i bolaget, även om personen inte formellt ingår i ett sådant bolagsorgan som avses i 29 kap. 1–3 §§ aktiebolagslagen, i skadeståndshänseende jämföras med en person i organställning², dvs. en person som är bolagets faktiska företrädare kan åläggas ansvar enligt aktiebolagslagens regler. Huruvida ett sådant ansvar uppkommer får bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Jfr rättsfallet CashCom, Högsta domstolens dom den 15 maj 2025 i mål T 8723-23.

Mot denna bakgrund anser Revisorsinspektionen att en revisor i ett aktiebolag inte kan anses vara förhindrad att i revisionsberättelsen, i sitt uttalande om ansvarsfrihet enligt 9 kap. 33 § aktiebolagslagen, uttala sig även om någon som under räkenskapsåret har fungerat som faktisk företrädare för bolaget utan att vara styrelseledamot eller verkställande direktör. Detta förutsätter dock att revisorn har tillräckliga revisionsbevis för att den aktuella personen faktiskt har utövat ett bestämmande inflytande över verksamheten. Enbart det förhållandet att personen har haft en betydelsefull ställning i verksamheten är inte tillräckligt.

I det nu aktuella fallet har A-son inte presenterat något underlag som visar att SK under år 2023 var formellt utsedd till verkställande direktör i bolagen eller att ett sådant beslut hade anmälts för registrering i aktiebolagsregistret. Frågan blir därmed om han har haft grund för att i revisionsberättelserna uttala sig om henne i hennes eventuella egenskap av faktisk företrädare.

Utredningen ger en bild av att förhållandena kring de två bolagens verksamhet och förvaltning under räkenskapsåret 2023 var röriga. Bolagets tidigare revisor hade för de två föregående räkenskapsåren lämnat kraftigt modifierade revisionsberättelser. Enligt A-son uppgav den föregående revisorn att han vid revisionen främst hade kommunicerat med

² Se även NJA 1976 B 29, NJA 1979 s. 555, NJA 1993 s. 740 och NJA 2017 s. 690.

SK. Detta indikerar att SK, även före räkenskapsåret 2023, i betydande grad var involverad i verksamheten. Den föregående revisorn förefaller emellertid inte ha betraktat SK vare sig som verkställande direktör eller som faktisk företrädare för bolagen.

SK var bosatt och verkade i Mellanöstern. Den verksamhet som moder- och dotterbolagen hade där bedrevs i en koncernstruktur där flera utländska företag ingick och omfattade ett joint venture-projekt. I det översiktliga presentationsmaterial som A-son har företett angavs SK ha en ledande ställning (CEO) i flera av företagen (bl.a. dotterbolaget). Någon närmare bedömning av hennes uppgifter och ansvar kan dock inte göras utifrån materialet, än mindre om hon hade ett så bestämmande inflytande över de här aktuella bolagen att det fanns anledning att bedöma henne som bolagens faktiska företrädare.

Det skriftliga underlag som enligt A-son låg till grund för bedömningen att SK agerade som verkställande direktör för moder- och dotterbolagen ger visserligen stöd för att hon i betydande omfattning deltog i verksamheten på plats i Mellanöstern och att deltagandet inkluderade frågor som kommunicerades med bolagens svenska styrelser. Någon entydig slutsats om för vilket eller vilka företag hon agerade, i vilken egenskap hon gjorde det och vad hennes uppgifter och ansvar omfattade kan emellertid knappast dras utifrån de handlingar som A-son har gett in till Revisorsinspektionen. Det som han i sina yttranden har uppgett om SK:s funktion synes därmed i hög grad bygga på den beskrivning som han fick från de personer som utgjorde bolagens styrelser i Sverige. Eftersom det inte kan uteslutas att styrelseledamöterna, som enligt uppgift i oktober 2023 entledigade SK från sina uppdrag, kan ha haft ett egenintresse av att delar av ansvaret för förekommande brister i bolaget föll på någon annan än dem själva, hade A-son anledning att förhålla sig professionellt skeptisk till den informationen.

Enligt Revisorsinspektionens mening var de revisionsbevis som A-son hade inte tillräckliga för att han skulle kunna dra slutsatsen att SK var faktisk företrädare vare sig för moderbolaget eller dotterbolaget. Han skulle därför antingen ha vidtagit ytterligare åtgärder för att verifiera att så var fallet eller ha avstått från att i revisionsberättelserna uttala sig om ansvarsfrihet för SK. Det är värt att notera att han överhuvudtaget inte hade några kontakter med SK. Även om han fick revisionsuppdragen efter räkenskapsårets utgång och SK vid den tiden inte längre var aktiv i bolagen borde han, enligt

Revisorsinspektionens mening, ha tagit sådana kontakter för att på så sätt skaffa sig en samlad bild av omständigheterna.

Genom att för räkenskapsåret 2023 utan tillräcklig grund uttala sig om ansvarsfrihet för SK har A-son åsidosatt god revisionssed.

Ett revisorsuttalande om ansvarsfrihet ska, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, avse ansvarsfrihet för hela den period som en styrelseledamot eller verkställande direktör har ansvarat för. A-son har, i fråga om den person som under hela räkenskapsåret 2023 var registrerad hos Bolagsverket som verkställande direktör för dotterbolaget, enbart behandlat frågan om ansvarsfrihet för halva året. Något skäl att begränsa uttalandet på det sättet har inte framkommit. Genom att uttala sig i frågan om ansvarsfrihet på ett ofullständigt sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

A-son har i nu behandlade avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelas en disciplinär åtgärd. Revisorsinspektionen finner att omständigheterna är sådana att en erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Henrik Jonsson och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Fredrik Bengtsson

Hur man överklagar, se bilaga.