



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning förenad med en sanktionsavgift på 60 000 kr.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av en underrättelse från Skatteverket rörande auktoriserade revisorn A-son. Skatteverkets iakttagelser avser hans granskning av ett aktiebolag för räkenskapsåret 2023. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Detta beslut behandlar frågan om huruvida det dokument som A-son har avlämnat i samband med granskningen utgör en revisionsberättelse. Oavsett om så bedöms vara fallet eller inte uppkommer i ärendet också frågan om A-son åsidosatt god revisionssed genom att lämna ifrån sig dokumentet.

2 Årsredovisning och revisionsberättelse

Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2023 är registrerad hos Bolagsverket. Hos Bolagsverket har även registrerats en revisionsberättelse som avser samma räkenskapsår. Revisionsberättelsen är undertecknad av A-son. Båda handlingarna kom in till Bolagsverket den 29 juli 2024. Revisionsberättelsen innehåller en upplysning om att årsredovisningen för föregående räkenskapsår, 2022, inte hade varit föremål för revision

och att någon revision av jämförelsetalen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2023 därmed inte hade utförts. I övrigt är revisionsberättelsen utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

De till Bolagsverket ingivna dokumenten är utformade och strukturerade enligt de normer som finns för dokument av dessa slag och innehåller inte några manuella justeringar.

Årsredovisningen är undertecknad av två styrelseledamöter och daterad den 15 juni 2024. A-sons revisorspåteckning och revisionsberättelsen är daterade den 25 juni 2024.

A-son har under ärendets handläggning hos Revisorsinspektionen gjort gällande att han aldrig avgav någon revisionsberättelse för räkenskapsåret 2023, att hans underskrift avser ett intyg som han lämnade i egenskap av konsult för bolaget och att den till Bolagsverket ingivna ”revisionsberättelsen” delvis utgör en förfalskning.

3 Dokumentation

Av bolagsordningen för det bolag som årsredovisningen avser framgår att bolaget inte skulle ha revisor.

Enligt ett protokoll från en extra bolagsstämma, daterat den 20 december 2023, valdes A-son vid stämman till revisor för tiden intill nästa årsstämma. Av ett dokument från Bolagsverket framgår att anmälan om revisorsvalet gavs in till Bolagsverket den 4 juli 2024 och att registreringsärendet avslutades den 5 augusti 2024. Registreringsanmälan är daterad den 20 december 2023 och undertecknad av styrelseledamoten Y.

A-son har i sin revisionsdokumentation antecknat att han hade den första kontakten med bolagets företrädare i juni 2024.

I dokumentationen finns ett odaterat brev från en auktoriserad redovisningskonsult ställt till A-son. Enligt brevet hade bolaget ökat sin omsättning kraftigt och allt hade gått så fort att bolagets företrädare knappt hann med. Av brevet framgår även att bolaget hade behövt göra rättelser vad gäller mervärdesskatt, skatter och arbetsgivaravgifter avseende åren 2022 och 2023 och även hade fått betala skattetillägg och förseningsavgifter. En annan redovisningskonsult hade uppgett att det berodde på ”barnsjukdomar” och tidsbrist men att det hade blivit ordning under år 2024. Den auktoriserade redovisningskonsulten uppgav i brevet att kassan var onödigt hög år 2023 och att valutakontona inte stämde.

Brevet innehåller också en förfrågan om A-son kunde åta sig uppdraget som revisor i bolaget.

I dokumentationen finns också ett uttalande från företagsledningen, ställt till A-son och enligt sin ordalydelse avsett för ”er översiktliga granskning av upprättad Balans- och Resultaträkning”. Uttalandet är daterat den 15 juni 2024 och undertecknat av styrelseordföranden i bolaget. Ordet ”revisionen” förekommer i den maskinskrivna texten; ordet är emellertid överstruket och ersatt med ”ÖVERSIKTLIGA KONTROLLGRANSKNINGEN”.¹

I dokumentationen finns också ett dokument som är betecknat Övergripande revisionsstrategi. Det avser räkenskapsåret 2023 och är daterat den 25 juni 2024. Enligt dokumentet avser det ett ”revisionsuppdrag”. Vid A-sons namn har någon för hand skrivit ”KONSULT”.

A-son har i ett brev, som är daterat den 25 juni 2024 och ställt till redovisningskonsulten, skrivit följande.

Översänder sid 6 i ÅR och mitt utlåtande om företaget [Företagets namn] AB benämnt ”revisionsberättelse”. Jag har skrivit under sid 6 i ÅR för att intyga att vid en enkel och översiktlig kontrollgranskning av Årsredovisningen är riktig och bifogar ett intyg benämnt revisionsberättelse att jag inte funnit något som tyder på felaktigheter eller oegentligheter. Jag har dock lämnat muntlig reservation både till dig och [ena styrelseledamoten Y:s namn] om att de felaktigheter som rättats gällande avgivna arbetsgivaravgifter, moms och skatter samt den höga kassan och eftersom jag inte kunnat kontrollera ingående balansen inträder en stor osäkerhet. Allt detta skulle ge anmärkningar om jag utfört en riktig kontroll. Dessutom påtalar jag igen att vad jag avgivit inte får användas i annat syfte än internt bruk.

I dokumentationen finns också en handling rubricerad revisionsberättelse, daterad den 25 juni 2024. Ordet ”revisionsberättelse” på första sidan är överstruket för hand och i stället har ordet ”intyg” skrivits in. I övrigt överensstämmer handlingen med den revisionsberättelse som getts in till Bolagsverket. Handlingen innehåller en upplysning om att årsredovisningen för föregående räkenskapsår, 2022, inte hade varit föremål för revision och att någon revision av jämförelsetalen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2023

¹ Uttalandet inleds med följande text. Detta uttalande lämnas i anslutning till er översiktliga granskning av upprättad Balans- o Resultaträkning samt upprättad Årsredovisning gällande [Bolagets namn] finansiella rapporter för det räkenskapsår som slutade den 31 december 2023 som syftar till att ni ska ge uttryck för er uppfattning om huruvida de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden ger en rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards.

därmed inte hade utförts. I övrigt är handlingen utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

A-son har gett in granskningsdokumentation som avser räkenskapsåret 2023. Handlingarna är främst daterade den 25 juni 2024. Det finns även en utskrift daterad den 30 juli 2024, se vidare nedan.

I en version av dokumentet Utvärdering av nytt uppdrag har under rubriken Företag inom kontantbranschen följande frågor besvarats med nej och ett frågetecken. Ger kunden intryck av att inte ha förmåga eller vilja att uppfylla bokföringsskyldigheten? Finns det något som indikerar att rutinerna i samband med hantering av kontanter och kassaregister är bristfälliga? I anslutning till dessa frågor har antecknats ”Granskning av kassan ej utförd inte min uppgift men anmärkning har lämnats”.

I anteckningar från ett planeringsmöte med kunden anges bl.a. att A-son hade haft planering med kontaktperson under sommaren 2024 och att kunden hade presenterat verksamhet och historik samt vilka som ansvarade för vad av personalen. Det anges vidare att A-son hade fått en bra bild av företagets verksamhet och dess resultat och ställning. Enligt anteckningarna hade han även talat med övriga styrelseledamöter och ekonomiassistenten för att bilda sig en uppfattning om deras kunskapsnivå och ordningssinne och han hade även förhört sig om personalen och ledningens syn på hur dataprogram och rutiner fungerade, om ledningen hade utsatts för press av något slag och om det fanns något skäl att misstänka någon form av oegentligheter.

I dokumentet Revisionsstrategi/Sammanfattning har A-son antecknat att det inte var ett revisionsuppdrag utan ett uppdrag att översiktligt kontrollgranska upprättad Balans, Resultaträkning och Årsredovisning.

Dokumentationen innehåller två ytterligare versioner av dokumentet Utvärdering av nytt uppdrag (utöver den som har refererats ovan). I den ena av dessa har antecknats bl.a. ”Avser år 2023, ej revisor. Vald som revisor för år 2024”. I anslutning till ett par av frågorna i dokumentet har även antecknats ”Ja, anmärkt, nya rutiner nya året samt daglig avstämning”.

Vid granskningen av varulager har antecknats att på grund av att A-son anlitas i juni 2024 hade han inte haft möjlighet att närvara vid inventeringen den 31 december 2023, att han förlitade sig på rimlighetsbedömningen, nyckeltal och att

bolaget hade fullgott skydd i sin försäkring, *att* han även hade talat med bolagets redovisningskonsult, som verkade trovärdig *och att* hans uppgift inte var i egenskap av revisor utan som konsult detta år.

Vid granskningen av kassa och bank har antecknats ”Rimlighetsbedömde posten genom jämförelse med föregående år. Inget tyder på att det föreligger oegentligheter. Däremot synes kassan väldigt hög. Erhöll svar att utländska kontona ligger i kassan och ingen avstämning gjordes då. Vilket ger anmärkning”.

Vid granskningen av övriga kortfristiga skulder har antecknats.

Rimlighetsbedömde posten genom jämförelse mot föregående år. Inget tydde på att det förelåg oegentligheter. Men de redovisade inte moms med rätt belopp och i rätt tid. Jämförde summa avdragen källskatt och redovisade sociala avgifter med bokförd bruttolön. Jämförde inbetalda belopp med uppbokad skuld för föregående månad. Perioderna stämde inte alls. Verkar som de korrigerat inbetalning och bokföring kontinuerligt hela året. Synes stämma sista månaden vid korrigering. Däremot stämmer uppbokad lön mot uppbokad skatt, arbetsgivaravgifter sista månaderna men inte redovisning enligt skattekonto. Stämde av mervärdesskatteskulden under vald/a period/er mot nästkommande mervärdesskatteredovisning och att beloppet är betalt i rätt tid. 230214. Resten av året stämde det inte alls. De redovisade inte heller i rätt perioder. De borde redovisa moms månadsvis den 26 varje månad.

Vidare är på en kontoanalys antecknat ”bokfört rätt men redovisat fel”.

En balansrapport, utskriven den 26 juni 2024, är bockad vid varje belopp som är utgående balans. Det har även angetts KOLLIB och OK/[Revisorns initialer].

På balans- och resultatrappporter, utskrivna den 23 juli 2024, finns handskrivna bockar, siffer- och bokstavsnoteringar.

Noteringar om vidtagna åtgärder enligt penningtvättsregelverket är daterade den 30 juli 2024.

Ett uppdragsbrev för revisionsuppdrag (räkenskapsår 2024) är daterat den 5 augusti 2024. Uppdraget anges löpa under fyra räkenskapsår fram till slutet av den årsstämma som ska hållas under 2028.

4 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Han accepterade uppdraget som revisor de första dagarna i augusti 2024. Att bolagsordningen angav att bolaget inte skulle ha revisor saknade betydelse eftersom gränsvärdena var överskridna. Revisionen för räkenskapsåret 2023 skulle enligt överenskommelse utföras av en annan revisor och vara färdig när A-son registrerades. Vid kontroll på Bolagsverkets webbplats hade årsredovisningen kommit in när han accepterade uppdraget. Den var emellertid inte godkänd vilket innebar att han i det läget inte upptäckte att den var felaktig.

Enligt Bolagsverkets register kungjordes registreringen av revisor den 7 augusti 2024.

Hans första kontakt med bolaget var via redovisningskonsulten i juni 2024 och med bolagets företrädare per telefon i mitten av juni 2024. Uppdragsbrevet daterat den 5 augusti 2024 avsåg revisionsuppdrag för räkenskapsåret 2024. Det är det revisionsuppdrag som han har ansett sig kunna utföra.

Han har inte lämnat någon revisionsberättelse för räkenskapsåret 2023 utan lämnat ett intyg över en utförd översiktlig kontroll. Hans iakttagelser över den översiktliga kontrollen avrapporterades i PM, eftersom dessa var avsedda uteslutande för internt bruk. Uppdraget avseende 2023 års redovisning avsåg översiktlig kontroll och ingen granskning eller revision. Kontrollen bestod i huvudsak av rimlighetsbedömningar i stället för substansgranskning. Detta utförde han i egenskap av konsult och inte i egenskap av bolagets revisor. Han var tydlig med att den information som han lämnade uteslutande fick användas för internt bruk. Han såg vid detta tillfälle inga indikationer på eller någon risk för att dessa uppgifter skulle ligga till grund för registrering hos Bolagsverket. Hans iakttagelser vid den översiktliga kontrollen skulle också ligga till grund för hans bedömning av huruvida han skulle kunna åta sig ett revisionsuppdrag för räkenskapsåret 2024.

Om styrelsen har skrivit under en årsredovisning efter det att han hade lämnat sin rapport om den översiktliga kontrollen och offentliggjort den genom registrering hos Bolagsverket, har detta skett i strid med det som hade överenskommit om det arbete som han utförde. När han åtog sig uppdraget att i egenskap av konsult för bolaget genomföra

översiktlig kontroll, saknade han skäl att misstänka att hans arbete skulle användas i strid med vad som hade avtalats.

Ingen av sid. 1-5 i årsredovisningen har signerats av honom, vilket borde ha skett om den hade varit reviderad av honom. Han har också tagit del av den revisionsberättelse som bilagts bolagets årsredovisning. Enligt hans uppfattning är framför allt första sidan av revisionsberättelsen förfalskad.

Bolagsverket registrerade honom i augusti 2024 som revisor utifrån en falsk handling, daterad i december 2023.

Eftersom han inte var vald som revisor för räkenskapsåret 2023 förelåg det, som han såg det, ingen risk att handlingarna skulle lämnas in till Bolagsverket. I ett PM till styrelsen hade han uttalat att hans arbete uteslutande fick användas för internt bruk.

Underskriften på sid. 6 i årsredovisningen avsåg en kontroll av årsredovisningens formalia och inte en revisorspåteckning efter genomförd revision. Som framgår av hans dokumentation fanns ingen av styrelsen undertecknad årsredovisning, den var alltså inte färdigställd vid hans kontrollgranskning. För att synliggöra att han inte hade avgett någon revisionsberättelse använde han revisionsberättelsens mall och skrev intyg i stället.

Efter sin kontroll, där han använde ett revisionsprogram, påtalade han både för redovisningskonsulten och styrelseledamoten Y per telefon att de saker som han hade hört från den auktoriserade redovisningskonsulten skulle ha lett till anmärkningar om han hade varit revisor för räkenskapsåret 2023.

5 Revisorsinspektionens bedömning och val av disciplinär åtgärd

Av 32 § första stycket revisorslagen (2001:883) följer att om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt handlar oredligt ska auktorisationen eller godkännandet upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får i stället varning ges.

Enligt paragrafens andra stycke får varning också ges om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller ställföreträdare för ett revisionsföretag. Om

det är tillräckligt, får Revisorsinspektionen i stället ge en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårade, får auktorisationen eller godkännandet upphävas.

För att en disciplinär åtgärd ska kunna vidtas krävs att de omständigheter på vilka åtgärden grundas kan slås fast otvetydigt.² Revisorsinspektionen har alltså i princip utrednings- och bevisbördan för att omständigheterna faktiskt varit sådana att revisorn har åsidosatt sina skyldigheter.³

I ärendet är utrett att det aktuella bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2023, liksom en revisionsberättelse för samma år, gavs in till Bolagsverket i slutet av juli 2024. I båda handlingarna förekommer A-sons namnteckning. A-son har inte ifrågasatt att det är hans namnteckning. Han har emellertid hävdade att hans namnteckning på årsredovisningen enbart var avsedd som en bekräftelse av att formaliakrav var uppfyllda samt att revisionsberättelsen i själva verket var ett intyg, som han avgav i sin egenskap av bolagets konsult. Vad gäller det senare dokumentet uppfattar Revisorsinspektionen hans inställning så att han, innan han lämnade det till bolagets företrädare, för hand ändrade rubriken från ”Revisionsberättelse” till ”Intyg” samt att någon annan därefter, innan dokumentet lämnade in det till Bolagsverket och utan hans godkännande, återställde rubriken till ”Revisionsberättelse”.

A-sons förklaringar till att hans namnteckning finns såväl i bolagets årsredovisning som i den till Bolagsverket ingivna revisionsberättelsen framstår som anmärkningsvärda. Förekomsten av hans namnteckning på de båda handlingarna – liksom en del andra omständigheter, t.ex. vissa delar av hans dokumentation – talar närmast för att han agerade i egenskap av bolagets revisor och att avsikten med upprättandet och utgivandet av ”intyget”/”revisionsberättelsen” var att avge en revisionsberättelse.

Revisorsinspektionen noterar dock samtidigt att det i utredningen också förekommer en del omständigheter som ger visst stöd för A-sons beskrivning av vad som förevarit. Det gäller framför allt en del uppgifter i hans dokumentation, där det talas om ”granskning” i stället för ”revision”. Vid en samlad bedömning av omständigheterna anser sig inspektionen inte kunna lämna hans uppgifter utan avseende.

² Jfr. RÅ 1989 ref 67 och RÅ 1993 ref 26.

³ Om revisorn har brustit i sin skyldighet att dokumentera revisionsuppdraget, kan detta dock medföra att bevisbördan övergår på revisorn, se Kammarrätten i Stockholms domar den 27 april 2001 i mål nr 891-1999, den 8 september 2003 i mål nr 3966-02 och den 10 maj 2005 i mål nr 3998-04.

Revisorsinspektionen utgår därför i det följande från att det dokument som A-son upprättade inte var avsett att utgöra en revisionsberättelse och att det inte heller, i vart fall inte vad gäller rubriken, var utformat som en revisionsberättelse.

Dokumentet utgjorde därmed inte en revisionsberättelse. Det var emellertid förvillande likt en riktig revisionsberättelse. Det fanns en uppenbar risk att dokumentet skulle spridas till utomstående och även att bolaget medvetet skulle missbruka handlingen genom att t.ex. ge in den till Bolagsverket. Mot den bakgrunden måste A-sons agerande bedömas som synnerligen oaktsamt, rentav lättsinnigt. Det gäller särskilt som han vid upprättandet av dokumentet hade underlåtit att ta upp anmärkningar som han hade varit skyldig att ta upp i en revisionsberättelse.

Revisorsinspektionen finner därför att A-son har åsidosatt god revisionssed på ett mycket allvarligt sätt. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd i form av en varning. Hans agerande framstår dock som så klandervärt att det finns skäl att, enligt 32 a § revisorslagen, förena varningen med en sanktionsavgift.

En sanktionsavgift ska för en fysisk person fastställas till minst 5 000 kr och högst en miljon kr. Av 32 d–32 f §§ revisorslagen följer att det vid bestämmandet av avgiftens storlek ska tas särskild hänsyn till hur allvarlig överträdelsen är, hur länge den har pågått och graden av ansvar för den som har begått överträdelsen, revisorns finansiella ställning och den vinst som revisorn har gjort eller de kostnader som har undvikits till följd av överträdelsen. I detta ligger, enligt Revisorsinspektionens bedömning, att det bör vägas in bl.a. vilka slag av företag som revisorn har granskat – varvid det finns anledning att se mera allvarligt på försummelser som avser större företag eller företag av allmänt intresse – och vilken omfattning som revisionsverksamheten har haft.

När det är fråga om försummelser som inte kan antas vara uppsåtliga och som avser revisionen av ett fåtal mindre privata aktiebolag bör enligt Revisorsinspektionens mening sanktionsavgiften normalt bestämmas inom den nedersta delen av sanktionsskalan. Revisorsinspektionen anser vid en sammantagen bedömning att sanktionsavgiften för A-son bör bestämmas till 60 000 kr. Sanktionsavgiften tillfaller staten och ska betalas när beslutet fått laga kraft.

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

Sten Andersson

Philip Lagerling

Hur man överklagar, se bilaga.