



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot information från Transportstyrelsen rörande auktoriserade revisorn A-son bestyrkandeuppdrag i ett aktiebolag. Informationen har föranlett inspektionen att öppna detta tillsynsärende.

2 Utredningen i ärendet

Av utredningen framgår bl.a. följande.

Transportstyrelsen tog emot en ansökan om tillstånd till yrkesmässig trafik. Ansökan var gjord på en blankett, rubricerad ”Prövning av ekonomiska resurser – Buss och godstransporter – juridiska personer”, och avsåg ett bolag som företräds av A-sons far och bror (nedan kallat *transportbolaget*). I ansökan fanns ett bestyrkande av att uppgifterna i ansökan överensstämde med företagets årliga räkenskaper. Bestyrkandet hade gjorts av A-son den 31 januari 2025. Det framgår inte vilken standard som han hade tillämpat vid granskningen av de bestyrkta uppgifterna

På ansökningsblanketten angavs att sökandens ekonomiska resurser skulle visas med utgångspunkt i de senast upprättade årliga räkenskaperna. Enligt de uppgifter som lämnades i ansökan hade sökanden per den 31 januari 2025 ett kapital om 235 tkr.

A-son har kompletterat utredningen med en oberoendeanalys, ett uppdragsbrev och en proformabalansräkning. Han har även gett in mötesanteckningar som är daterade den 31 december 2024. I samtliga underlag hänvisas emellertid till ett annat bolag, här benämnt *skogs- och maskinbolaget*, som var under bildande och som företrädde av X. A-son har även gett in en kopia på ett kontoutdrag med ett saldo om 580 tkr. Av utdraget framgår dock varken det datum som kontoutdraget avser eller vem som är kontoinnehavare.

I uppdragsbrevet anges, såsom det får förstås, att A-son skulle utföra en översiktlig granskning enligt International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information*.

Av proformabalansräkningen framgår att likvida medel vid skogs- och maskinbolagets bildande uppgick till 235 tkr, varav 25 tkr utgjordes av aktiekapital och 210 tkr av aktieägartillskott. Utifrån granskningsnoteringarna skulle aktieägartillskott lämnas så snart bolaget hade erhållit ett organisationsnummer. Enligt noteringarna fanns ett kapital på över 500 tkr att tillgå i X:s enskilda näringsverksamhet.

A-son har som sin slutsats antecknat att kapitalet med råge uppfyllde Transportstyrelsens villkor och att granskningen var utan anmärkning. Vidare har han antecknat att det var ”klart för underskrift då bolaget var stiftat” och att X skulle lämna in ansökan när bolaget var registrerat.

A-son har uppgett följande.

Hans far ägde tidigare transportbolaget i dess helhet. Hans far var också ensam styrelseledamot i det bolaget. Vid alla sina klientåtaganden beaktar han noggrant sitt oberoende till kunden och han hade därför inte något uppdrag som gällde bestyrkande av transportbolagets ansökan till Transportstyrelsen.

I slutet av år 2024 kontaktades han av sin far med anledning av att denne hade träffat en bekant, X, som hade vänt sig till honom för att få hjälp och råd kring uppstart av en transportrörelse. A-sons roll var att ge ekonomiska råd kring val av företagsform och olika finansieringsmöjligheter. Han hade ett möte med X och sin far där de närmare formerna

för verksamheten drogs upp. Vid mötet diskuterades två alternativ, antingen att utvidga X:s befintliga enskilda näringsverksamhet med transporter eller att bilda ett nytt aktiebolag för transportverksamheten. Han rekommenderade en bolagsbildning, främst för att begränsa riskerna för X personligen. Vid detta tillfälle var avsikten att starta upp ett nytt bolag med X som ensam ägare och styrelseledamot. Han var behjälplig med att upprätta nödvändiga handlingar som därefter skulle skickas in för registrering hos Bolagsverket. Enligt 2 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551) anses bolaget bildat när samtliga stiftare, i detta fall en enda person, har undertecknat stiftelseurkunden. Eftersom skogs- och maskinbolaget enligt aktiebolagslagen därmed var bildat, ansåg han att han kunde upprätta ett intyg till Transportstyrelsen för ett bolag under bildande.

Verksamheten skulle inledningsvis bedrivas med ett fordon, bl.a. därför att X vid denna tidpunkt endast hade finansiering klar för ett fordon. Vid mötet gick de igenom kraven på ekonomiska resurser och hur X uppfyllde dessa samt olika möjligheter att finansiera fordonsförvärven. Han tog del av kontoutdrag för bankkontot för den enskilda näringsverksamheten vilket utvisade att kapitalkraven uppfylldes med god marginal. För alternativet att bilda ett bolag var avsikten att del av detta kapital skulle tillskjutas som aktieägartillskott enligt den upprättade proformabalansräkningen. Tillskottet skulle ske i två steg, dels vid bolagets bildande, dels vid maskinköp. Baserat på dessa uppgifter fyllde han i Transportstyrelsens blankett. Såväl ansökan som bestyrkandet måste lämnas på av Transportstyrelsen fastställd blankett. Det är ett välkänt problem i branschen att Transportstyrelsen inte godtar ett av revisorns utfärdat revisorsintyg där det bl.a. framgår vilken standard som tillämpats, eftersom detta avviker från den fastställda blanketten. Det har vid flera kurser och genomgångar, som han varit på genom FAR, framhållits att frågan diskuterats med Transportstyrelsen. Transportstyrelsen har dock inte accepterat någon annan utformning än den föreskrivna blanketten och i denna framgår inte någon standard. Det enda som framgår av Transportstyrelsens anvisningar är att intyget inte får vara i form av faktiska iakttagelser (International Standard On Related Services [ISRS] 4400 *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse*). Det framgår därför av uppdragsbrevet att han skulle genomföra en översiktlig granskning.

När han gjorde sitt bestyrkande, fylldes första sidan på blanketten i med skogs- och maskinbolagets namn och andra sidan med de ekonomiska uppgifterna. I ansökan angavs inget organisationsnummer, eftersom bolaget ännu inte var registrerat hos Bolagsverket.

Frågan om att driva verksamheten i transportbolaget var inget som alls diskuterades vid detta tillfälle.

Därefter hade han och X ingen ytterligare kontakt förrän han fick föreläggandet från Revisorsinspektionen. Vad som hände efter det gemensamma mötet var, som han uppfattar det, att hans far och X fortsatte diskussionen. Hans far erbjöd X att gå in som delägare i ett av hans befintliga vilande bolag, transportbolaget, och bistod med ytterligare finansiering för att verksamheten skulle kunna bedrivas med två fordon redan från start. A-son var överhuvudtaget inte inblandad i eller informerad om denna process.

Därefter byttes den första sidan i det intyg som han hade upprättat ut mot en ny förstasida med ett annat företagsnamn, dvs. transportbolaget. Det skedde utan hans medverkan. På andra sidan lades organisationsnumret för transportbolaget till. Att dessa uppgifter är tillagda i efterhand framgår av att det är olika handstil och olika pennor som använts.

Att transportbolaget felaktigt lämnade in ett bestyrkande med hans namn till Transportstyrelsen bekräftas i e-postkorrespondens med X där denne uppger att ansökan som skickades in till Transportstyrelsen innehöll fel revisorsintyg. Revisorsintyget som skickades med var ämnat för skogs- och maskinbolaget som X skulle starta. Felet berodde på beklagliga missuppfattningar mellan X och A-sons far. Så fort misstaget upptäcktes skickade de in det korrekta revisorsintyget som hade lämnats av faderns revisor.

Kopia av e-posten från X har skickats in till Revisorsinspektionen.

3 Revisorsinspektionens bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen noterar inledningsvis att utifrån de uppgifter som A-son har lämnat hade han aldrig något uppdrag som avsåg hans fars aktiebolag, transportbolaget. Hans uppdrag gällde ett annat bolag, skogs- och maskinbolaget, utan anknytning till fadern. Frågan om A-sons oberoende har därför inte utretts vidare av inspektionen. Det som inspektionen har granskat är i stället om han fullgjort det aktuella bestyrkandeuppdraget på ett korrekt sätt.

Ett bestyrkandeuppdrag syftar till att revisorn i fråga om ett särskilt granskningsobjekt inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna göra ett uttalande som är ägnat att öka graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvariga parten.

A-son har uppgett att ansökan till Transportstyrelsen initialt avsåg ett bolag som var under bildande och att det var detta bolag som hans bestyrkande gällde. Han har också uppgett att när bestyrkandet skedde var stiftelseurkunden undertecknad och att bolaget därmed var bildat.

Revisorsinspektionen konstaterar att det av 2 kap. 4 § aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolag är bildat när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare. Inspektionen ifrågasätter därför inte att bolaget var, i aktiebolagslagens mening, bildat när bestyrkandet skedde. Tidpunkten för bolagets bildande måste emellertid skiljas från den tidpunkt då aktiebolaget blir en juridisk person. Sådan status får aktiebolaget först genom att aktiebolaget registreras enligt 2 kap. 22 § aktiebolagslagen. Den nu aktuella ansökan avsåg enligt Transportstyrelsens blankett ”Prövning av ekonomiska resurser – Buss och godstransporter – juridiska personer”, dvs. den förutsattes gälla en juridisk person. Eftersom skogs- och maskinbolaget vid tidpunkten för A-sons bestyrkande ännu inte var registrerat, fanns det inte förutsättningar för att lämna ett bestyrkande som avsåg skogs- och maskinbolaget.

Till detta kommer att bestyrkandet avsåg bl.a. ”företagets årliga räkenskaper”. Det framstår som missvisande att tala om företagets årliga räkenskaper i fråga om ett företag som fortfarande är under bildande och enligt Revisorsinspektionens mening borde han i vart fall ha klargjort vad som avsågs. Bestyrkandet innehåller emellertid inte någon förklaring om vilka uppgifter som avsågs.

Det framstår också som oklart vilka uppgifter som A-son grundade sin bedömning på. Den dokumentation som Revisorsinspektionen har tagit del av i detta avseende består av ett kontoutdrag utan uppgift om kontoinnehavare samt en proformabalansräkning. Enligt A-son tillhörde det bankkonto som konoutdraget avsåg X:s enskilda näringsverksamhet. Kontoutdraget innehåller inga uppgifter som kan kopplas till det i ansökan angivna beloppet och det framgår endast av A-sons granskningsnoteringar att avsikten var att det kapital som fanns i den enskilda näringsverksamheten skulle användas i det nybildade aktiebolaget. När det gäller

det kapital som redovisas i proformabalansräkningen, tillika ansökan hos Transportstyrelsen, saknas det helt underlag som visar att dessa medel skulle komma den aktuella verksamheten till del.

En förutsättning för att en revisor ska kunna lämna ett bestyrkande är att det finns en lämplig standard som han eller hon kan utgå från vid sin granskning.¹ Det nu aktuella bestyrkandet innehåller inte någon hänvisning till någon granskningsstandard. Revisorsinspektionen tar i detta ärende inte ställning till vilken standard som var lämplig att tillämpa. Av uppdragsbrevet framgår att A-son valde att utföra granskningen enligt ISAE 3000. Av ISAE 3000 p. 67 framgår att bestyrkanderapporten ska vara skriftlig och innehålla ett tydligt uttalande av revisorn om informationen om granskningsobjektet. Vidare framgår i p. 69 h att bestyrkanderapporten ska ange att uppdraget har utförts enligt ISAE 3000. Granskningsuppdraget ska dessutom dokumenteras och rapporteras enligt de krav som finns i standarden. Den omständighet att Transportstyrelsens blankett inte är anpassad för denna typ av bestyrkande frångår honom inte skyldigheten att utföra sitt uppdrag i enlighet med vald standard.

A-son har i samtliga ovan nämnda avseenden åsidosatt god revisionssed och därmed sina skyldigheter som revisor. Han ska därför, enligt 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas en disciplinär åtgärd. Revisorsinspektionen finner att erinran i detta fall utgör en tillräcklig åtgärd.

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 Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Emma Norburg auktoriserade revisorn Anneli Pihl och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Patrik

Israelsson och avdelningsdirektören Claudia David Toronjo, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

¹ I FAR:s *Ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige* anges exempel på olika granskningsstandarder bl.a. översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISRE). I p 2.13 anges som exempel på tillämpning av ISRE översiktlig granskning avseende specifikation av kapital och reserver som rapporteras till Transportstyrelsen.

Sten Andersson

Claudia David Toronjo

Hur man överklagar, se bilaga.