



Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

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

1 Inledning

Godkände revisorn A-son har varit föremål för kvalitetskontroll och har då bedömts inte bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionssed och god revisorssed. Detta har föranlett Revisorsinspektionen att öppna ett ärende inom ramen för den riskbaserade tillsynen. I ärendet behandlas frågan om undertecknande och datering av årsredovisningar.

2 Utredningen i ärendet

A-son har varit revisor i nedanstående fyra aktiebolag. I samtliga bolag har årsredovisningen daterats så att det framstår som att den hade undertecknats och färdigställt inom sex månader från balansdagen.

Bolagsnamn	Räkenskapsår	Balansdag	Datum för styrelsens underskrift	Datum för revisorns underskrift
Urbolaget	2022/23	30 april	19 oktober 2023	23 november 2023
Kortbolaget	2021	31 december	23 juni 2022	14 juli 2022
Kortbolaget	2023	31 december	17 juni 2024	28 november 2024
Teknikbolaget	2023	31 december	30 juni 2024	30 januari 2025
Entreprenadbolaget	2022/23	31 augusti	21 februari 2024	26 mars 2024

2.1 Urbolaget

I revisionsdokumentationen finns ett e-postmeddelande, daterat den 14 november 2023 från en redovisningskonsult. Bifogat meddelandet finns ett utkast till årsredovisning. Det finns också ett e-postmeddelande, daterat den 19 november 2023. I detta meddelande, som är ställt till en skatterådgivare, skrev A-son bl.a. att en efterutdelning inte var inlagd i årsredovisningen men kommer att läggas in.

Av ett annat e-postmeddelande, daterat den 20 november 2023 och adresserat till skatterådgivaren, framgår att A-son hade talat med styrelseledamoten och att de skulle träffas för att skriva under årsredovisningen. I ett e-postmeddelande, daterat den 22 november 2023 och ställt till A-son och styrelseledamoten, bad rådgivaren om en kopia på årsredovisningen när den hade skrivits under. Den 23 november 2023 skickade A-son över en kopia på den underskrivna årsredovisningen till skatterådgivaren.

I den årsredovisning, med dateringen den 19 oktober 2023, som sedermera skickades in till Bolagsverket framgår att det förekom en utdelning.

2.2 Kortbolaget

Räkenskapsåret 2021

I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2022 finns ett dokument, hänförligt till revisionen av räkenskapsåret 2021 och rubricerat "Årsredovisningen 2021". Dokumentet är daterat den 2 juli 2022. I dokumentet finns nio anteckningar som A-son gjort beträffande ändringar i årsredovisningen för räkenskapsåret 2021. Bland annat anges att namnet på posten "Råvaror och förnödenheter" i resultaträkningen ska bytas ut mot "Köpta tjänster".

I den årsredovisning, med dateringen den 23 juni 2022, som skickades in till Bolagsverket benämns posten som "Köpta tjänster".

Räkenskapsåret 2023

I revisionsdokumentationen finns ett e-postmeddelande, daterat den 17 oktober 2024. Meddelandet är skickat av en medarbetare till A-son, vilken i meddelandet benämnde sig själv revisionsansvarig. Det innehåller de första noteringarna som den revisionsansvarige hade gjort under revisionen. En av dessa innehåller "fel att rätta i erhållen årsredovisning". Bland annat sägs att det under not 2 ska anges sociala avgifter enligt lag och avtal med beloppet 3 078 426 kr i stället för 2 538 703 kr. Noteringen avslutas med "Ny årsredovisning önskas efter korrigeringar".

Vidare finns i revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2023 ett dokument som är daterat den 27 november 2024. I dokumentet anges att den årsredovisning som granskades hade kommit till A-son den 22 november 2024. Dokumentet innehåller femton punkter där A-son påtalade felaktigheter i årsredovisningen. Under en punkt anges även "Styrelsen påskrift skall dateras Stockholm den 17 juni 2024".

Den årsredovisning som skickades in till Bolagsverket är daterad den 17 juni 2024. I denna är de fel som A-son hade påtalat rättade.

2.3 Teknikbolaget

Kortbolagets revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2023 innehåller även uppgifter om A-sons revisionsuppdrag i teknikbolaget.

I ett e-postmeddelande, daterat den 20 november 2024, från en redovisningskonsult till den revisionsansvarige har angetts ”Bifogas ny Årsredovisning. Rättelse gjort på slarvfel, ber om ursäkt. Summa på Förändring EK stämmer med EK i BR nu”. I meddelandets ämnesrad har namnet på teknikbolaget angetts. Den 21 november 2024 vidarebefordrade den revisionsansvarige meddelandet till A-son och angav ”bifogar revisionsfil, ÅR och bilagor för [teknikbolaget]”.

Till ett e-postmeddelande daterat den 5 december 2024 från revisionsansvarige till A-son har fogats en fil benämnd ”3.0 Ny Uppdaterad Årsredovisning – Teknikbolaget 2023.pdf”.

Den årsredovisning för räkenskapsåret 2023 som skickades in till Bolagsverket är daterad den 30 juni 2024.

2.4 Entreprenadbolaget

Revisionsdokumentationen för entreprenadbolaget innehåller ett s.k. prickex av årsredovisningen i vilket A-son har antecknat felaktigheter. I den årsredovisning som sedermera registrerades hos Bolagsverket är dessa felaktigheter korrigerade.

A-sons planering är daterad den 16 mars 2024. Den dagen skedde även import av redovisningsdata. Alla granskningsåtgärder i revisionsdokumentationen är utförda mellan den 16 och den 20 mars 2024.

I revisionsakten finns ett e-postmeddelande, daterat den 27 februari 2024, från en redovisningskonsult till A-son. Till meddelandet är fogat en fil benämnd ”entreprenadbolaget 220901-230831.bks”.¹ Enligt meddelandet avsåg redovisningskonsulten att skicka två andra uppdrag så fort konsulten hade fått engagemangsbesked från banken. Dagen efter skickar konsulten dessa .bks-filer med meddelande att nu var dessa bokslut klara för A-sons granskning.

Den årsredovisning som skickades in till Bolagsverket är daterad den 21 februari 2024.

¹ En .bks-fil är en bokslutsfil som skapas bl.a. av Wolters Kluwers Capego och kan sedan importeras till andra verktyg.

3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

En årsredovisning är ett omfattande dokument och om det är någon detalj som inte är korrekt och han påfordrar en rättelse kan man inte av det skälet hävda att det inte finns någon årsredovisning.

Han jobbar yrkesmässigt med revision och då är det viktigt att komma vidare och bli klar. Kommunikationen i hans dokumentation handlar om att rätta presenterade årsredovisningar. Det är inte meningen att doktorera på årsredovisningarna och det har man inte heller tid med. Han är synnerligen noggrann och för honom är det viktigt att de årsredovisningar som han skriver under är korrekta. Det är således helt meningslöst att datera om årsredovisningen och lägga in en kommentar om att styrelsen brister i sina skyldigheter i revisionsberättelsen.

4 Revisorsinspektionens bedömning

Om en revisor uppsåtligt gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt handlar oredligt ska auktorisationen eller godkännandet enligt 32 § revisorslagen (2001:883) upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får i stället varning ges. Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för ett revisionsföretag, får varning ges.

Enligt den för ärendet aktuella lydelsen av 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) skulle årsredovisningen innehålla en uppgift om den dag då den undertecknades.²

Av utredningen framgår att de fem här aktuella årsredovisningarna fick sitt slutliga innehåll först sedan A-son hade påtalat olika felaktigheter eller brister i dem. Det innebär att innehållet i årsredovisningarna som sedermera gavs in till Bolagsverket måste ha fått sitt slutliga innehåll vid senare tidpunkter än de i årsredovisningarna angivna datumen för

² För räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024 ska en årsredovisning dateras och därutöver innehålla en uppgift om den dag då den undertecknades. Kompletteringen med kravet att årsredovisningen ska dateras infördes eftersom kravet på att årsredovisningen enbart skulle innehålla uppgift om den dag då den undertecknades ansågs kunna ge upphov till oklarheter (se prop. 2023/24:124 *Nya regler om hållbarhetsrapportering* s. 181). Enligt förarbetena kunde det bl.a. uppstå oklarheter om företagets företrädare undertecknade årsredovisningen vid olika tillfällen så att fler än ett datum för undertecknande framgick av handlingen. Det var i en sådan situation oklart vid vilken tidpunkt som årsredovisningens innehåll hade lästs.

undertecknande. Detta måste A-son ha varit medveten om. Revisorsinspektionen noterar särskilt att han i ett av uppdragen skriftligen uppmanade bolaget att ange ett felaktigt datum.

Som framgår ovan ska årsredovisningen innehålla en uppgift om den dag då den undertecknades. Med uppgift om den dag då den undertecknades får förstås den tidpunkt då undertecknandet av den färdiga årsredovisningen faktiskt skedde.³ En årsredovisning med felaktiga uppgifter om den dag som den undertecknades är alltså inte upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och en revisor som har vetskap om detta har en skyldighet att modifiera sitt uttalande.

En felaktighet av detta slag kan bero på att årsredovisningen medvetet har antedaterats. Det är uppenbart att så har skett i åtminstone ett av de här aktuella fallen (kortbolaget, räkenskapsåret 2023). Motsvarande fel kan uppkomma genom att en årsredovisning, som vid undertecknandet åsätts ett datum som då svarar mot undertecknandet, därefter tillförs ytterligare uppgifter eller ändras på något annat sätt. Dateringen av årsredovisningen kommer då inte längre att svara mot den tidpunkt då årsredovisningen fick sitt slutliga innehåll. Även en sådan felaktighet har en revisor anledning att anmärka på.

Mot bakgrund av omständigheterna i de aktuella uppdragen måste A-son ha känt till att dateringarna av styrelseledamöternas underskrifter i årsredovisningarna, så som de slutligen utformades, inte var korrekta, antingen på så vis att underskrifterna var antedaterade eller på så vis att datumen inte svarade mot den tidpunkt då årsredovisningarna fick sitt slutliga innehåll.

Att som auktoriserad eller godkänd revisor godta att ett bolags årsredovisning är feldaterad är oacceptabelt. Särskilt allvarligt är att A-son i ett fall även har instruerat styrelsen att åsätta årsredovisningen ett felaktigt datum; i denna del får han anses ha uppsåtligen gjort orätt i sin verksamhet. I övriga uppdrag har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att godta årsredovisningar som antingen varit antedaterade eller vars innehåll förändrats efter undertecknandetidpunkten. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

³ För räkenskapsår som avslutades den 31 december 2021 eller senare men inledes före 1 juli 2024 angavs i Bokföringsnämndens allmänna råd K2 och K3 att den finansiella rapporten skulle innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Det innebär att det skulle framgå vilket datum respektive befattningshavare hade skrivit under.

När en revisor uppsåtligen gör orätt i verksamheten ska, som utgångspunkt, hans eller hennes auktorisation eller godkännande upphävas. I detta fall rör det sig dock, såvitt utrett, enbart om en åtgärd av detta särskilt allvarliga slag. Det finns inte heller något som tyder på att A-son genom sitt agerande har avsett att medverka till eller underlätta ekonomisk brottslighet.⁴ Revisorsinspektionen anser därför att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en varning. Med hänsyn till allvaret i A-sons agerande – inbegripet hans underlåtenhet att i upprepade fall underlåta att agera mot felaktigt daterade årsredovisningar – finns det emellertid särskilda skäl att, med stöd av 32 a § revisorslagen, förena varningen med en sanktionsavgift.

En sanktionsavgift ska enligt lagens förarbeten vara proportionell och avskräckande. När avgiften bestäms ska också de allmänna bestämmelserna om sanktionsavgifters storlek som finns i 32 d – 32 f §§ revisorslagen beaktas. I detta fall anser Revisorsinspektionen, vid en sammantagen bedömning, att sanktionsavgiften för A-son bör bestämmas till 60 000 kr. Sanktionsavgiften tillfaller staten och ska betalas när beslutet har vunnit 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 Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson och revisionsdirektören Louise Ronquist, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Louise Ronquist

Hur man överklagar, se bilaga.

⁴ Jfr 1 § förordning (2007:1077) med instruktion för Revisorsinspektionen där det framgår att det är särskilt viktigt att Revisorsinspektionen i sin verksamhet ingriper mot revisorer som medverkar till eller som underlättar för ekonomisk brottslighet.