



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot information rörande auktoriserade revisorn A-sons revision av en bostadsrättsförening avseende räkenskapsåren 2019, 2020, 2021, 2022 och 2023. De uppgifter som har kommit in har föranlett inspektionen att öppna detta tillsynsärende.

### 2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits.

Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

### 3 Stadgeändring (samtliga räkenskapsår)

I granskningsprogrammet för förvaltningsrevisionen har – för samtliga i ärendet aktuella räkenskapsår – ett antal påståenden besvarats med ja. Det gäller påståendena om *att* styrelsen inte uppsåtligen eller av oaktsamhet skadat föreningen så att ersättningsskyldighet föreligger, *att* styrelsen inte handlat i strid med lagstiftning och stadgar *och att* stadgar, registreringsbevis och stämmoprotokoll existerar och är aktuella.<sup>1</sup>

Under rubriken Sammanfattning har för respektive räkenskapsår 2019, 2020, 2021 och 2022 antecknats att A-son hade tagit del av stämmoprotokoll samt samtliga styrelseprotokoll. För räkenskapsåret 2023 har hennes medrevisor gjort motsvarande anteckning. Slutsatsen är för samtliga räkenskapsår att inget speciellt uppmärksammas vid genomläsning.

Av protokollet för den föreningsstämma som hölls den 4 juni 2020, och som finns i dokumentationen, framgår att stämman enhälligt antog nya stadgar för föreningen samt att detta var det andra beslutstillfället för tre paragrafer samt det första beslutstillfället för ytterligare en paragraf.

---

<sup>1</sup> Granskningsprogrammet är anpassat för aktiebolag. De olika benämningarna har här anpassats till det som gäller för bostadsrättsföreningar.

De stadgar som finns i grundakten registrerades hos Bolagsverket den 25 februari 2013.

A-son har uppgett följande.

En viktig utgångspunkt för hennes granskning har varit väsentlighet och risk. Hennes fokus låg därför på sådana åtgärder, områden och förhållanden som var väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för föreningens situation.

Hon bedömde att det var en välskött bostadsrättsförening med en engagerad och kunnig styrelse som dessutom anlidade en kompetent redovisningsbyrå. Hon kunde inte notera något annat än att styrelsen vinnlade sig om att i rätt tid tillhandahålla fullödiga och korrekt information till medlemmarna för att de skulle få möjlighet att tillvarata sina intressen. Frågorna kring föreningens årsstämma utgjorde inte ett område som hon fann skäl att anmärka på inom ramen för förvaltningsrevisionen. För henne framstod det som att föreningens arbete i denna del fungerade mycket väl.

Hon hade tillräcklig grund för sin slutsats att styrelsen inte på ett väsentligt sätt hade åsidosatt lagstiftning eller stadgar, särskilt inte på ett sätt som lett till skada för föreningen eller dess medlemmar.

Det stämmer att föreningen, på grund av lagändringar, beslutade om ändring av tre paragrafer i stadgarna. Ändringen registrerades aldrig hos Bolagsverket. Detta kom upp i revisionsprocessen för räkenskapsåret 2020 och det framkom då att det berodde på att frågan hamnat mellan stolarna i styrelsen. Frågan diskuterades med styrelsen under våren 2021. Utifrån detta gjorde hon bedömningen att de äldre stadgarna, som registrerades 25 mars 2013, gällde. Eftersom de ändringar som beslutats och borde ha registrerats i allt väsentligt avsåg ändringar som regleras av lag, ansåg hon inte att styrelsens underlåtenhet att registrera dessa ändringar var en väsentlig brist. Hon är medveten om att denna bedömning nu i efterhand kan ifrågasättas men det var det ställningstagande hon gjorde då.

Eftersom bedömningen var att det inte var en väsentlig avvikelse och styrelsen lämnade en rimlig förklaring, finns ingen redogörelse i akten. Hon har inte därefter påmint styrelsen eller föreningen om att nya stadgar måste antas och registreras.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Bestämmelser om bostadsrättsföreningar finns i bostadsrättslagen (1991:614). I den mån det särskilt anges gäller även bestämmelserna i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar (föreningslagen). Av 9 kap. 12, 14 och 26 §§ framgår att bestämmelserna i 6 kap. (Föreningsstämma), 7 kap. (Föreningens ledning) och 8 kap. (Revision) i föreningslagen i huvudsak gäller i fråga om bostadsrättsföreningar.

I 1 kap. 2 § bostadsrättslagen anges att en bostadsrättsförening ska ha stadgar. Vilka uppgifter dessa ska innehålla regleras i 9 kap. 5 §. Stadgarna kan därutöver också innehålla ytterligare bestämmelser som står i överensstämmelse med bostadsrättslagen och annan tvingande lagstiftning.

Bestämmelser om hur ändring av stadgar ska beslutas finns i 9 kap. 23 och 24 §§ bostadsrättslagen. Av 25 § samma kapitel framgår att ändringar i stadgarna ska anmälas för registrering och att ändringarna inte får verkställas förrän registrering har skett.

Enligt 8 kap. 36 § andra stycket föreningslagen ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med föreningslagen, årsredovisningslagen (1995:1554) eller stadgarna. Av förarbetena framgår att bestämmelsen avser att skydda såväl medlemmarnas ekonomiska intressen som deras intresse av att föreningen förvaltas på ett korrekt sätt.<sup>2</sup> Den skyldighet som en revisor har att göra en anmärkning i revisionsberättelsen i dessa sammanhang förutsätter därför inte att det föreligger en konstaterad skada eller en risk för skada.<sup>3</sup> Det utesluter dock inte att revisorn avstår från att i revisionsberättelsen anmärka på brister i föreningens förvaltning som han eller hon bedömer vara oväsentliga.<sup>4</sup>

Av utredningen i ärendet framgår att föreningsstämman år 2020 beslutade om ändringar i stadgarna. Beslut om stadgeändring ska enligt 9 kap 25 § bostadsrättslagen anmälas för registrering. Det får anses ankomma på styrelsen att göra detta. Någon sådan anmälan gjordes inte. A-son skulle därför, för varje räkenskapsår där bristen kvarstod, ha anmärkt på förhållandet i sin revisionsberättelse. Att frågan diskuterades med styrelsen våren 2020 och att de ändringar som hade beslutats i allt väsentligt avsåg ändringar som regleras av

<sup>2</sup> Se prop. 1986/87:7 s. 164 och prop. 2017/18:85 s. 337.

<sup>3</sup> Se FAR:s rekommendation i revisionsfrågor (RevR) 209 *Förvaltningsrevision* p. 3.18.

<sup>4</sup> Jfr. prop. 1997/98:99 s. 143.

lag föranleder inte någon annan bedömning. Genom att inte agera på detta sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

#### **4 Revisorsval och uppgift om huvudansvarig revisor (samtliga räkenskapsår)**

Enligt de stadgar som finns i grundakten ska föreningsstämman välja två revisorer och en suppleant.

I revisionsdokumentationen finns protokoll för årsstämmor som hölls den 29 maj 2019, den 4 juni 2020, den 3 juni 2021, den 8 juni 2022 och den 14 juni 2023. Av protokollen framgår att stämman beslutade att till revisor välja det registrerade revisionsbolag där A-son är verksam (s.k. byråval). I besluten som fattades vid stämmorna som hölls åren 2020, 2021 och 2022 har hon även angetts som huvudansvarig revisor och en namngiven kollega har angetts som suppleant.

Revisionsberättelserna för samtliga i ärendet aktuella räkenskapsår är utformade såsom för byråval och är undertecknade av två vid revisionsbolaget verksamma revisorer, varav A-son är den ena. Av revisionsberättelserna framgår inte vem av dessa som varit huvudansvarig revisor.

A-son har uppgett följande.

Revisionsberättelserna är utformade såsom för byråval. Hon har utfört uppdragen med den utgångspunkten att de var två huvudansvariga revisorer. Några särskilda överväganden kring denna fråga gjordes inte utan det framstod för henne som naturligt i ljuset av att föreningens stadgar krävde två revisorer och att föreningsstämman hade valt en revisionsbyrå till revisor. Information rörande huvudansvarig revisor lämnades tyvärr inte i någon revisionsberättelse.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Revisorsinspektionen konstaterar inledningsvis att föreningen enligt sina stadgar skulle ha två revisorer och en revisorssuppleant men att val av två revisorer inte skett vid någon av de föreningsstämmor som hölls under räkenskapsåren 2019, 2020, 2021, 2022 och 2023. Revisionen utfördes därför inte för något av dessa räkenskapsår på det sätt som stadgarna föreskrev. Att det deltog flera personer, anställda i revisionsbolaget, vid revisionen ändrar

inte den bedömningen. I den uppkomna situationen får det anses åligga den som skriver under revisionsberättelsen att informera medlemmarna om bristen.<sup>5</sup> Sådan information lämnades inte.

Av 8 kap. 21 § föreningslagen följer att till revisor får utses ett registrerat revisionsbolag. Enligt 17 § första stycket revisorslagen (2001:883) ska ett handels- eller aktiebolag i vilket revisionsverksamhet utövas för varje revisionsuppdrag som det åtar sig utse en av de i bolaget yrkesverksamma revisorerna att vara huvudansvarig. Av tredje stycket i samma paragraf framgår att om en revisionsberättelse undertecknas av flera revisorer, ska det anges vem som är huvudansvarig.

Inte för något av de i ärendet aktuella räkenskapsåren innehåller revisionsberättelsen en sådan uppgift.

Genom att underlåta att informera medlemmarna om bristerna i revisorsvalet och genom att underteckna revisionsberättelser som inte var korrekt utformade har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 5 Gemensam revision (räkenskapsåret 2023)

Av A-sons revisionsdokumentation framgår bl.a. följande.

För räkenskapsåret 2023 anges i revisionsprogrammets avsnitt Avslutning *att* en assistent utfört revisionen, *att* A-sons medrevisor har ”reviewat” granskningen samt fört samtal med både bostadsrättsföreningens ekonomiska förvaltare och en styrelseledamot *och att* A-son har informerats om årets väsentliga händelser. I övrigt innehåller revisionsprogrammet inga anteckningar eller signeringar av, eller avseende, henne. Alla anteckningar och signeringar i granskningsprogrammen, avseende såväl planering som granskning och avrapportering, har gjorts av A-sons kollega och uttalandet från styrelsen är också utställt enbart till denne.

A-son har uppgett följande.

För räkenskapsåret 2023 var det hennes kollega som samordnade revisionen och de hade löpande kontakt under revisionens gång. De träffades i princip dagligen på kontoret, han informerade henne under arbetets gång och hon hade full insyn i akten och den löpande

---

<sup>5</sup> Se Revisorsinspektionens beslut den 22 mars 2012 i ärendena dnr 2011-539 och 2011-540.

revisionen. När akten var sammanställd hade de en avstämning kring revisionen och eventuella iakttagelser. De var överens om de bedömningar som hade gjorts.

Den dokumentation som finns är de korta anteckningar som har gjorts under avslutningsdokumentationen i revisionsprogrammet. Hon bedömde att detta var tillräckligt, eftersom det inte förekom några kvarstående väsentliga fel, brister eller annat som krävde särskilda överväganden eller dokumentation. Hon och kollegan var inte heller oense i några frågor eller bedömningar. Det fanns inte några kvarstående väsentliga fel eller andra avvikelser som krävde ytterligare överväganden, utan de var överens om att lämna en "ren" revisionsberättelse.

Uttalandet från styrelsen ställdes till hennes medrevisor, vilket hon bedömde som tillräckligt eftersom det var fråga om ett s.k. byråval. Det förhållandet har enligt henne inte påverkat revisionen på något sätt.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I förarbetena till 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) anges att varje revisor i princip är ansvarig för hela den granskning som ingår i revisionsuppdraget, även om det inte sällan kan anses rimligt och praktiskt ofrånkomligt att en viss arbetsfördelning sker mellan revisorerna om flera sådana finns.<sup>6</sup>

Förarbetsuttalandet har varit utgångspunkt för FAR:s rekommendation i revisionsfrågor (RevR 17) *Gemensam revision*. Rekommendationen innehåller ett antal krav som visar att en enskild vald revisors eget arbete inte får understiga en viss miniminivå.

Av RevR 17 p. 1.1 framgår att rekommendationens första kapitel, som avser gemensam revision utförd av kvalificerade revisorer, är skrivet för revision av ett aktiebolag men att vägledning även kan hämtas för gemensam revision av andra kategorier av företag.

I p. 1.2 konstateras att aktiebolagslagen inte innehåller några bestämmelser om arbetsfördelningen mellan flera revisorer och den därav följande fördelningen av ansvaret mellan dem. Det konstateras vidare att uttryckliga direktiv om uppdelningen av granskningsarbetet i regel inte heller lämnas av bolagsstämman samt att varje revisor under eget ansvar ska göra en självständig bedömning av hela den granskning som behövs.

---

<sup>6</sup> Se prop. 1975:103, s. 434.

Enligt p. 1.5 ska varje enskild revisors granskning normalt innefatta att han eller hon

- går igenom och godkänner bedömningar kring accept av uppdrag/fortsatt uppdrag inklusive bedömning av oberoendet,
- uppnår tillräcklig förståelse av företaget och dess miljö, däribland dess interna kontroll för att kunna genomföra en revision i enlighet med god revisionssed,
- går igenom och godkänner planer för granskningens inriktning och omfattning,
- går igenom medrevisorns rapporter, viktigare överväganden i revisionen och arbetspapper hänförliga till väsentliga områden i den mån det bedöms erforderligt,
- går igenom den avslutande analytiska granskningen, sammanställningen över rättade och ej rättade fel jämte betydelsen av dessa,
- bedömer om hot föreligger mot den fortsatta driften och om så är fallet att det framgår av räkenskaperna samt revisorns rapportering,
- går igenom innehållet i uttalande från ledningen och granskningen av efterföljande händelser,
- går igenom de frågor som ska kommuniceras till ledningen och styrelsen,
- går igenom och godkänner utformningen av revisionsberättelsen,
- bedömer resultatet av utförd granskning i samband med genomgången av årsredovisningen och koncernredovisningen, samt
- tar del av information om bolagets verksamhet, exempelvis genom att ta del av styrelseprotokoll, budgetar, kortperiodiska bokslut och delårsrapporter.

Av samma punkt framgår också att revisorns arbete ska dokumenteras på så sätt att utfört arbete framgår i efterhand.

Enligt p. 1.7 finns det för revisorer vid samma revisionsbyrå som regel förutsättningar för mindre formell uppdelning av arbetet. De under punkt 1.5 angivna uppgifterna ska dock även i sådana fall utföras av respektive revisor. Det framgår vidare att det av dokumentationen också ska gå att utläsa de enskilda revisorernas respektive arbetsinsats och slutsats.

Enligt Revisorsinspektionens bedömning är det naturligt att de i RevR 17 uppställda minimikraven följs även vid gemensam revision av ekonomiska föreningar och bostadsrättsföreningar.

De uttalanden som görs i förarbetena till aktiebolagslagen och i RevR17 får anses ta sikte på den situationen då det har utsetts flera individuellt ansvariga revisorer, inte på sådan

revision som utförs av ett registrerat revisionsbolag med flera revisorer. I det nu aktuella fallet hade ett registrerat revisionsbolag utsetts till revisor. Inom revisionsbolaget har man emellertid valt att låta revisionsberättelserna undertecknas av två revisorer i bolaget, synbarligen för att därmed tillgodose det krav som fanns i föreningens stadgar på att föreningen skulle ha två revisorer. I den situationen fanns det enligt Revisorsinspektionens mening anledning för de undertecknande revisorerna att tillämpa vad som gäller i fråga om gemensam revision.

Det framgår inte närmare av den dokumentation som upprättades i samband med revisionen av bostadsrättsföreningen hur A-son medverkade vid revisionen. Hon har inte heller genom sina allmänt hållna uppgifter till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att hon medverkade på ett adekvat sätt i oberoendeprovningen eller planeringen av granskningen. Hon har inte heller gjort sannolikt att hon vidtog tillräckliga och adekvata åtgärder vid sin genomgång av utförd granskning. Enligt Revisorsinspektionens bedömning har A-son därför inte gjort sannolikt att hon tog del i revisionen på det sätt som krävs enligt RevR 17 p. 1.5.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder i nu angivna hänseenden (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Det medförde att hon vid avlämnandet av den gemensamma revisionsberättelsen inte hade grund för att bedöma resultatet av medrevisorers granskning.

Genom att inte utföra tillräckliga revisionsåtgärder vid den gemensamma revisionen har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Hon har inte anmärkt på att styrelsen inte låtit registrera ett stämmobeslut och har inte heller informerat om att revisorsval inte skett i enlighet med stadgarna. Hon har därtill undertecknat en revisionsberättelse som saknade uppgift om huvudansvarig revisor. Vidare har hon för ett räkenskapsår inte vidtagit samtliga åtgärder som ska utföras vid en gemensam revision.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Revisorsinspektionen anser att en 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 Helena Dale, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Peter Ek, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Anders Rabb och avdelningsdirektören Jessica Otterstål, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Jessica Otterstål

Hur man överklagar, se bilaga.