



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en underrättelse från Skatteverket angående den auktoriserade revisorn A-son. Underrättelsen rör hennes revision av ett aktiebolag för räkenskapsåret 2022. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Bolaget upprättade årsredovisningen för räkenskapsåret 2022 den 21 december 2023. A-son lämnade sin revisionsberättelse samma dag. Bolaget upprättade en ny årsredovisning för räkenskapsåret 2022 den 20 februari 2024 som ersatte den tidigare årsredovisningen. A-son lämnade en ny revisionsberättelse samma dag.

A-son lämnade i båda revisionsberättelserna en övrig upplysning om att revisionen av det föregående räkenskapsåret hade utförts av en annan revisor som hade lämnat en revisionsberättelse med omodifierade uttalanden. Hon anmärkte i båda revisionsberättelserna att årsredovisningarna inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla bolagsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång samt att bolaget vid flera tillfällen hade redovisat och betalat avdragen skatt och sociala avgifter för sent.

## 2 Utredningen i ärendet

Av Skatteverkets underrättelse framgår följande.

Den 20 november 2023 hade Skatteverket ett möte med företrädarna för bolaget. Vid mötet framkom att det fanns ett avtal om hyra av lokaler och att bolaget i sin tur vidareuthyrde dessa lokaler. Enligt den huvudbok som Skatteverket erhöll den 28 december 2023 hade bolaget gjort avdrag för kostnader och för ingående mervärdesskatt hänförliga till hyran. Någon vidarefakturerings framgick dock inte av bokföringen. Av bokföringen framgick att bolaget erhöll betydande betalningar från hyresgästen under räkenskapsåret 2022. Betalningar om 3,6 mnkr bokfördes över balansräkningen som lån. Skatteverket ställde frågor till bolaget om hyresintäkterna. Bolaget inkom därefter med en ny huvudbok och meddelade Skatteverket att bolaget hade upptäckt felaktigheter i den tidigare huvudboken. Bolaget informerade även om att en ny årsredovisning hade upprättats.

Av revisionsdokumentationen framgår att uppdragsbrevet för revisionsuppdraget undertecknades den 4 december 2023. Enligt en ändringsanmälan som inkom till Bolagsverket den 27 december 2023 hade bolaget då beslutat att A-son inte längre skulle vara revisor i bolaget.

Enligt uppgifter ur bolagsregistret hade bolaget tidigare en revisor vars uppdrag upphörde den 6 januari 2023. Till A-sons revisionsberättelse finns inte fogad någon sådan redogörelse som en avgående revisor ska ge in till Bolagsverket för det fall att uppdraget har upphört i förtid. Revisionsberättelsen innehåller inte heller någon upplysning om att en sådan redogörelse inte hade upprättats.

## 3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Vid kontakterna med bolaget i samband med hennes riskbedömning framkom att hyresavtalet hade avslutats. Det fanns inte skäl för henne att misstro den informationen, som bekräftades av att bokföringen inte innehöll några hyresintäkter. Det fanns inte heller någon skuld i bolagets bokföring till hyresgästen som skulle tyda på motsatsen.

Bolagets verksamhet bestod inte av uthyrning utan av byggverksamhet, dvs. köp av fastigheter, uppförande av byggnader på fastigheterna samt därefter försäljning av dessa.

Affärsrisken som bolaget självt identifierade var att värdeutvecklingen på fastighetsmarknaden skulle innebära att bolaget inte skulle kunna sälja fastigheterna med vinst.

Någon information om att bolaget hade varit föremål för en skatterevision framkom inte under hennes granskning, trots att en omfattande del av granskningen inriktades på att granska och sedermera kräva rättelse av felaktigt deklarerad och felaktigt bokförd ingående mervärdesskatt. Hon förde en omfattande konversation om detta med bolagets företrädare.

De inbetalningar som bokfördes som lån om 3,6 mnkr var från bolagets moderbolag och inte från hyresgästen. Att dessa hade bokförts som skulder till moderbolaget granskades mot motpartsredovisning, vilket innebar att hon granskade den posten mot underlag. Det fanns inga bokförda transaktioner avseende mellanhavanden med hyresgästen i bolagets redovisning.

Efter det att årsredovisningen och revisionsberättelsen hade undertecknats blev hon den 6 februari 2024 kontaktad av bolagets redovisningsbyrå som informerade henne om att bolaget inte hade redovisat vidarefakturerade hyresintäkter och ville riva upp årsredovisningen och att hon skulle utföra en ny granskning av en ny årsredovisning. Hon utförde därefter granskning av de nya uppgifterna och en ny revisionsberättelse lämnades.

Hyreskostnaderna uppgick till ett väsentligt belopp och hon borde ha ansett att det fanns en risk för en väsentlig felaktighet i och med att hyresintäkter saknade. Med facit i hand ångrar hon att hon inte var mer professionellt skeptisk och efterfrågade uppsägning av tidigare års hyreskontrakt. Hon ställde emellertid frågor om det och fick svaret av bolagets företrädare att hyresavtalet var uppsagt till årsskiftet 2021/2022. Hon godtog den förklaringen varför hennes bedömning blev att det inte fanns någon risk för väsentlig felaktighet i hyresintäkterna. Det var en felaktig bedömning.

När det uppdagades att årsredovisningen skulle rivas upp i februari 2024, visste hon att hon inte var vald revisor. Hon trodde emellertid att det var rätt att hon skrev under på nytt i och med att det avsåg samma räkenskapsår som hon redan hade skrivit under revisionsberättelsen för. Hon trodde därför att hon var behörig att lämna en ny revisionsberättelse. Nu i efterhand förstår hon att hon borde ha blivit vald igen och tillfälligt registrerad som revisor för att kunna lämna en ny revisionsberättelse.

Hon granskade de ändringar som bolaget hade gjort i årsredovisningen. Hon hade inte kunskap om reglerna i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2) om rättelse av fel.

Enligt samtal med Bolagsverket fanns det inte någon anmälan från tidigare revisor som avgått i förtid. Hon hade därför inte något att foga till revisionsberättelse. Hon tog kontakt med den tidigare revisorn och han uppgav att han inte hade gjort någon avgångsanmälan.

## 4 Revisorsinspektionens bedömning

### 4.1 Granskning av hyresintäkter

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.

Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 5 ska en revisor som utför en revision enligt ISA uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller misstag.

Enligt ISA 500 *Revisionsbevis* p. 6 ska en revisor utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Ändamålsenligheten är måttet på kvaliteten på revisionsbevisen, dvs. deras relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorn använder som grund för sitt uttalande. Hur tillförlitligt ett revisionsbevis är påverkas av dess källa och karaktär och beror på under vilka särskilda omständigheter som det har inhämtats (p. A 5). När revisorn till stor del förlitar sig på information som har tagits fram av företaget, ska han eller hon kritiskt utvärdera om informationen är tillräckligt tillförlitlig för revisorns syften (p. 9).

Den omständigheten att bolagets intäkter från ett år till ett annat hade gått ned från 4,9 mnkr till 0,2 mnkr samtidigt som bolaget fortfarande hade hyreskostnader under räkenskapsåret borde, tillsammans med att det redovisades en skuld till närstående personer om 3,6 mnkr, ha föranlett A-son att tillse att hon hade tillräckliga revisionsbevis för att

hyresintäkterna var rätt redovisade. Att enbart förlita sig på information från företagsledningen om att vidareuthyrningen hade avslutats var inte tillräckligt.

A-son har genom att inte göra en tillräcklig granskning åsidosatt god revisionsred.

## 4.2 Utformningen av revisionsberättelserna

Av FAR:s rekommendations i revisionsfrågor (RevR) 700 *Revisionsberättelsens utformning* p. 58 framgår att det kan förekomma att en revisor sedan hon eller han lämnade sin revisionsberättelse får kännedom om sådana förhållanden att hon eller han lämnar en ny revisionsberättelse. Av den nya revisionsberättelsen ska då framgå att den ersätter den tidigare lämnade berättelsen.

Det framgår inte av den revisionsberättelse som A-son lämnade den 20 februari 2024 att den ersätter en tidigare revisionsberättelse.

Enligt 9 kap. 31 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Av 2 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) följer att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningsred. Enligt 8 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) ansvarar Bokföringsnämnden för utvecklandet av god redovisningsred. Enligt Bokföringsnämnden ska alla företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning upprätta denna enligt ett K-regelverk.

Bolaget upprättade sin årsredovisning enligt årsredovisningslagen och med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Av K2 p. 2.12 framgår att ett fel i en redan fastställd årsredovisning ska rättas i den årsredovisning som upprättas närmast efter upptäckten av felet.<sup>1</sup> Det är däremot inte förenligt med god redovisningsred att ändra redan fastställda resultat- och balansräkningar (se HFD 2012 ref. 61).

Ett företag kan dock begära att Bolagsverket byter ut en redan registrerad årsredovisning. Bolagsverket kommer då att registrera den nya årsredovisningen under förutsättning att begäran är inskickad av en behörig företrädare för företaget. Ett företag är alltså – från ett

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelse finns även i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3) p. 10.12.

registreringsperspektiv – inte förhindrat att upprätta och fastställa en ny årsredovisning som ersätter en tidigare och att skicka in den nya för registrering hos Bolagsverket.

En revisor som reviderar en årsredovisning upprättad enligt K2 eller K3 som ersätter en tidigare fastställd årsredovisning måste dock modifiera sitt uttalande enligt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*, eftersom årsredovisningen inte har upprättats i enlighet med god redovisningssed och därmed inte är förenlig med årsredovisningslagen.

Den revisionsberättelse som A-son lämnade den 20 februari 2024 var utan modifikation.

Enligt 9 kap. 23 och 23 a §§ aktiebolagslagen ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret och underrätta Bolagsverket om skälet till den förtida avgången. Den nya revisorn ska sedan bifoga dessa handlingar till sin revisionsberättelse. Om den tidigare revisorn inte har upprättat någon anmälan och redogörelse, ska den nya revisorn enligt god revisionssed lämna en övrig upplysning om detta i revisionsberättelsen.<sup>2</sup> Båda de revisionsberättelser som A-son lämnade saknar en sådan upplysning.

Genom att lämna revisionsberättelser utan erforderliga upplysningar och utan att modifiera sitt uttalande har A-son åsidosatt god revisionssed.

#### 4.3 Behörighet som revisor

Enligt den ändringsanmälan som inkom till Bolagsverket den 27 december 2023 hade bolaget vid den tidpunkten entledigt A-son som revisor för bolaget. Vid den tidpunkt då hon avgav sin andra revisionsberättelse, den 20 februari 2024, var hon därmed inte behörig att lämna en revisionsberättelse för bolaget. Genom att likväl lämna en revisionsberättelse har hon åsidosatt god revisionssed.

## 5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Hon har inte i tillräcklig utsträckning granskat bolagets hyresintäkter. Hon har inte utformat sina

---

<sup>2</sup> Se Revisorsinspektionens beslut den 4 november 2016, dnr 2015-1235.

revisionsberättelser i enlighet med god revisionsssed. Hon har dessutom inte varit behörig att lämna den andra av de båda revisionsberättelse som hon avgett.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Hennes revisionsarbete har uppvisat allvarliga brister. Den disciplinära åtgärden ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), bestämmas till en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg (skiljaktig), rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Anders Rabb och avdelningsdirektören Tobias Fredriksson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Tobias Fredriksson

Hur man överklagar, se bilaga.

Skiljaktig mening

Mot bakgrund av det i detta avseende enligt min mening inte helt klara rättsläget bör A-son inte kritiseras för att hon i den andra revisionsberättelsen underlåtit att anmärka på att årsredovisningen inte upprättats i enlighet med årsredovisningslagen.

I övrigt är jag ense med majoriteten.

Sofia Bildstein-Hagberg