



## 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 revisioner av ett moderbolag och ett dotterbolag. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Moderbolaget i koncernen bedriver förskoleverksamhet samt byggnadsverksamhet, hotell- och pensionatsverksamhet och fastighetsförvaltning. Revisorsinspektionen har avseende moderbolaget utrett A-sons granskning av räkenskapsåren 2020 och 2021. Dotterbolaget bedriver förskoleverksamhet och i fråga om detta bolag har Revisorsinspektionen utrett A-sons granskning av räkenskapsåren 2019, 2020 och 2021.

Bolagen redovisade följande siffror för de aktuella räkenskapsåren, belopp i tkr.

Koncernen	2021	2020	
Nettoomsättning	102 761	91 012	
Kostnader	102 992	91 315	

Balansomslutning	81 781	76 590	
------------------	--------	--------	--

<b>Moderbolaget</b>	<b>2021</b>	<b>2020</b>	
Nettoomsättning	57 948	62 104	
Kostnader	61 198	62 788	
Balansomslutning	75 820	75 404	

<b>Dotterbolaget</b>	<b>2021</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
Nettoomsättning	42 349	27 358	21 156
Kostnader	38 737	27 729	24 402
Balansomslutning	19 076	12 815	12 150

A-sons revisionsberättelser för samtliga i ärendet aktuella bolag och räkenskapsår var utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

I detta beslut behandlas frågor om huruvida A-sons granskning av förekommande närståendetransaktioner i bolagen har varit tillfyllest.

## 2 Skatteverkets underrättelse

I Skatteverkets underrättelse anges i huvudsak följande.

Bolagens företrädare tog ut tjänster från bolagen utan att detta bokfördes i bolagen. Moderbolaget underlät att fakturera för tjänster som dess anställda byggnadsarbetare utförde på fastigheter som ingick i företrädarnas enskilda firmor. Dotterbolaget underlät att fakturera för personal som tillhandahölls en av företrädarnas enskilda firmor.

Till Skatteverkets underrättelse har fogats två beslut genom vilka Skatteverket bl.a. har ändrat de skatter och avgifter som bolagen har att betala. Besluten är, enligt uppgift, överklagade.

## 3 Utredningen i ärendet

### 3.1 Revisionsdokumentationen

#### *Moderbolaget*

I revisionsdokumentationen för moderbolaget anges, i fråga om räkenskapsåren 2020 och 2021, under rubriken Bedömning av risk för oegentligheter och underrubriken *Resultat av samtal med företagsledningen/styrelsen/internrevisionen om deras förståelse av risk, företags exponering och kännedom/misstanke om oegentligheter*, att det inte förekommer några transaktioner med ägarna förutom lön och utdelning.

I riskbedömningen anges också, för båda räkenskapsåren, att transaktioner med närstående bolag samt med eventuella närstående fysiska personer, granskas löpande genom hela revisionen. I anteckningar från ett planeringsmöte med kunden för räkenskapsåret 2020 har noterats att det finns flera dotterbolag med viss gemensam administration. I samma anteckningar anges, vid räkenskapspåståendet om transaktioner med närstående parter, ”Se ovan”. I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2021 har antecknats att det förekommer transaktioner med koncernbolag och närståendes enskilda firmor.

Vid granskningen av resultaträkningen för räkenskapsåret 2020 har, i anslutning till konto 3041 *Försäljn tjänst 25% sv*, noterats att bolaget under år 2019 utförde renoveringsarbeten på fastigheter som bolaget hyrde av ägarna och att dessa arbeten år 2019 uppgick till 1 368 tkr och år 2020 till 251 tkr. Det har, enligt anteckningarna, bedömts vara rimligt att denna typ av arbete varierar kraftigt mellan åren, varvid särskilt har noterats att bolaget föregående år hade motsvarande arbete för ett annat koncernföretag om 254 tkr. Intäkterna bedömdes därför vara i nivå med föregående år. Som slutsats har antecknats att kontot bedömdes vara rimligt hanterat.

Vid granskningen av resultaträkningen för räkenskapsåret 2020 har noterats att konto 4010 *Inköp material och varor* uppgick till 2 308 tkr. Det anges vidare att kontot ska ses i relation med konto 3041 och 3051 *Försäljn varor 25% sv* och att kontot i hög grad påverkats av andelen materialförsäljning som inkluderats i konto 3041. Konto 3041 hade en avvikelse om minus 56 procent jämfört med tidigare räkenskapsår medan konto 4010 hade en avvikelse om minus 4 procent. I en kommentar förklaras detta med att bruttomarginalen år 2020 var 35 procent medan bruttomarginalen för år 2019 var 50 procent.

Det anges också att detta var en väsentlig minskning, som huvudsakligen berodde på mer lönsamma projekt under år 2019 där större andel av intäkterna på främst konto 3041 hade utgjorts av fakturerade timmar. Enligt anteckningarna hade detta stämts av med ägaren och posten bedömdes vara i allt väsentligt rimlig.

Vid granskningen av räkenskapsåret 2021 har antecknats att konto 3051 huvudsakligen avsåg försäljning av byggtjänster för vilka moderbolaget var totalentreprenör men att även viss vidarefakturering av kostnader åt närstående parter fanns med. Enligt anteckningarna hade det vid utförd detaljgranskning inte påträffats något anmärkningsvärt och det bedömdes vara rimligt med väsentliga förändringar över åren.

Konto 3051 uppgick för räkenskapsåret 2021 till 1 629 tkr. Av specifikationen i Excel till kontot framgår samtliga transaktioner under året. För varje transaktion anges i Excelarket bland annat: verifikationsnummer, datum, transaktions-/verifikationstext och belopp. I kolumnen som innehåller verifikationstext anges ägarnas namn vid transaktioner motsvarande nästan 60 procent av kontobalansen.

Enligt vad som har antecknats vid granskningen av närstående parter för båda räkenskapsåren påträffade A-son inte något anmärkningsvärt i granskningen utifrån de i revisionen vidtagna granskningsåtgärderna. I anslutning till granskningen har också antecknats att bolagets intäktprocess bedömdes fungera på ett tillfredställande sätt.

#### *Dotterbolaget*

I revisionsdokumentationen för dotterbolaget, under rubriken Bedömning av risk för oegentligheter och underrubriken *Resultat av samtal med företagsledningen/styrelsen/internrevisionen om deras förståelse av risk, företagsexponering och kännedom/misstanke om oegentligheter*, anges för räkenskapsåren 2019, 2020 och 2021 att det inte förekom några transaktioner med ägarna förutom lön och utdelning.

I riskbedömningen har antecknats att transaktioner med närstående bolag, och med eventuella närstående fysiska personer granskas löpande genom hela revisionen. I anteckningar från planeringsmöte med kunden för räkenskapsåret 2019 har noterats att koncernbolagen och ägarna är närstående parter och att hyresförhållanden och koncernlån utgör närståendetransaktioner. I anteckningarna för räkenskapsåret 2020 saknas motsvarande uppgifter. I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2021 har antecknats att det inte

har tillkommit några närstående parter. Hyresförhållanden anges utgöra närståendetransaktioner.

I planeringen för räkenskapsåret 2021 har under Väsentliga händelser antecknats att dotterbolaget övertagit två förskoleverksamheter som tidigare hade legat i moderbolaget respektive i den ena ägarens enskilda firma. Vid granskningen av årsredovisningen har antecknats att information om övertagande av förskolor under året saknas i årsredovisningen men att detta inte bedömdes föranleda någon kommentar i revisionsberättelsen. Även i revisionspromemorian har noterats att en upplysning om förändrad verksamhet saknas i förvaltningsberättelsen.

I samband med granskningen av dotterbolagets resultaträkning (konto 5010 *Lokalhyra*) har, för samtliga tre räkenskapsår, antecknats att bolaget hade haft närståendetransaktioner med ägarna. Det har också antecknats att A-son inte påträffat något anmärkningsvärt vid granskningen av närstående parter utifrån de i revisionen vidtagna granskningsåtgärderna. Av specifikationen i Excel till konto 5010 framgår samtliga transaktioner under året. För varje transaktion anges i Excelarket bl.a. verifikationsnummer, datum, transaktions-/verifikationstexttext och belopp.

För räkenskapsåret 2019 anges ägarnas namn i kolumnen som innehåller verifikations-texten vid transaktioner motsvarande cirka 46 procent av kontobalansen. Motsvarande siffra för räkenskapsåret 2020 var cirka 55 procent och för räkenskapsåret 2021 cirka 73 procent.

### 3.2 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Vid riskbedömningen för bolagen bedömde hon inte att det inte skedde transaktioner med ägarna. Däremot redogjorde hon under rubriken *Resultat av samtal med företagsledningen* för de samtal hon hade med ledningen utifrån deras förståelse av risk, företagsexponering och kännedom eller misstanke om oegentligheter samt om deras medvetenhet om deras egna ansvar.

Som framgår av dokumentationen påträffade hon inte några väsentliga risker eller felaktigheter gällande närståendetransaktioner och därför prioriterades inte dessa vidare vid hennes granskning.

I fråga om byggverksamheten aktiverade moderbolaget under åren 2020 och 2021 ca 2,1 mnkr avseende externa kostnader på byggnadsprojekt. Därutöver togs det i resultaträkningen upp ca 3,5 mnkr i intäkter och 2,3 mnkr i kostnader avseende byggverksamhet. En rimlighetsbedömning av omfattningen, genomgång av nyckeltal och jämförelse med föregående år gjordes och förklaringar till skillnader inhämtades i diskussion med ägaren.

Vid granskningen samt vid diskussioner med företagsledningen framkom inte någon information om att moderbolagets personal hade utfört ytterligare arbete på ägarens fastigheter. Hon inhämtade uttalanden från företagsledningen för båda bolagen och samtliga räkenskapsår. I uttalandena intygade ledningen att den hade redovisat närstående-transaktioner och närståenderelationer korrekt. Intygen omfattade även upplysningar om vilka bolagens närstående var och vilka närståendetransaktioner som ledningen kände till. Företagsledningen intygade även att den hade lämnat upplysningar om eventuella oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som rörde ledningen och anställda. Företagsledningens uttalande stärkte hennes egna slutsatser från granskningen av närstående-transaktioner.

Moderbolagets huvudverksamhet var förskoleverksamhet. Huvuddelen av granskningen av kostnader och intäkter inriktades därför mot dessa poster. Granskningen av de uppdrag som moderbolaget utförde på ägarens fastigheter genomfördes i allt väsentligt enligt de kommentarer som gjordes vid granskningen av resultaträkningen.

Vid planeringen av revisionen av dotterbolaget för räkenskapsåret 2021 uppmärksammade hon att bolaget under året hade övertagit verksamheten i ägarens enskilda firma. Vid granskningen av intäkterna konstaterades att omsättningsökningen låg i linje med att bolaget hade övertagit verksamheten och huvudmannskapet för två förskolor. Vid granskningen av personalkostnaderna uppmärksammade hon att bolaget hade ökat antalet anställda, och därmed personalkostnaderna, i rimlig omfattning med hänsyn till de förskolorna. Den inledande granskningen med översiktlig omsättnings- och kostnadskontroll och viss stickprovskontroll uppvisade inga tecken på att en fördjupad granskning av personalkostnaderna var nödvändig eller att eventuella tjänster skulle vara utförda för ägarens privata räkning. Eftersom det inte fanns någon uppenbar information eller dokumentation om den tid som personalen hade lagt på ägarens privata förskola, var detta inte ett uppenbart område för fördjupad granskning. En anteckning i dokumentationen samt i en promemoria gjordes angående utebliven information i årsredovisningen.

Skatteverkets underrättelse och slutsatser om transaktioner med närstående baserar sig till stor del på muntliga uppgifter från ägaren, Dessa uppgifter har, enligt ägaren, tolkats felaktigt av verket. Uppgifterna delgavs inte henne och de framkom inte heller i samband med revisionen. Hennes samtal med ägarna, hennes granskningsåtgärder och de skriftliga utlåtandena från företagsledningen föranledde inte heller någon fördjupad granskning från hennes sida. Hon hade inte heller någon naturlig insyn i ägarnas privata ekonomi, eftersom det inte ingick i hennes uppdrag som revisor.

## 4 Revisorsinspektionens bedömning

I International Standard on Auditing (ISA) 550 *Närståendeförhållanden* p. 2 noteras att många närståendetransaktioner sker inom ramen för den normala affärsverksamheten. I sådana fall medför de kanske inte större risk för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än liknande transaktioner med fristående parter. I vissa fall kan dock närståenderelationers och närståendetransaktioners karaktär ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter.

Även om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer minimikrav eller inga krav alls när det gäller närstående, behöver revisorn enligt ISA 550 p. 4 ändå skaffa sig en tillräcklig förståelse för företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner för att kunna dra slutsatser om huruvida de finansiella rapporterna, i den mån de påverkas av dessa relationer och transaktioner, uppnår en rättvisande bild. Dessutom är, enligt p. 5, en förståelse för företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner relevant när revisorn – i enlighet med vad ISA 240 kräver – ska bedöma om det finns en eller flera faktorer som innebär en risk för oegentligheter. Det sammanhänger med att det kan vara lättare att begå oegentligheter genom närstående.

Av ISA 550 p. 6 och 7 följer att på grund av de inneboende begränsningarna i en revision finns det alltid risk för att vissa väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna inte upptäcks, även om revisionen är korrekt planerad och utförs enligt ISA. Det är därför särskilt viktigt att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför revisionen, mot bakgrund av möjligheten att det finns dolda närståenderelationer och närståendetransaktioner.

Enligt ISA 550 p. 11 ska revisorn som en del av sin riskbedömning utföra de granskningsåtgärder som beskrivs i p. 12–17 i samma standard. Revisorn ska enligt p. 13 fråga företagsledningen om vilka företags närstående är och om karaktären på relationerna mellan företaget och de närstående. Revisorn ska också fråga om vilka eventuella transaktioner som har ingåtts med närstående under räkenskapsåret och vad syftet med transaktionerna är. Under revisionen ska revisorn enligt p. 15 vid inspektion av dokument och handlingar hela tiden vara uppmärksam på överenskommelser eller annan information som kan tyda på närståenderelationer eller närståendetransaktioner som företagsledningen inte har identifierat eller upplyst revisorn om tidigare.

I detta fall framgår det av dokumentationen och av A-sons yttranden att företagsledningen hade uppgett att det inte skedde några transaktioner med ägarna förutom lön och utdelning. I planeringen identifierade A-son dock att det förekom närståendetransaktioner med koncernbolag och med närståendes enskilda firmor.

Vid granskningen framkom att det fanns relativt omfattande transaktioner mellan å ena sidan bolagen och å andra sidan ägarna. Moderbolaget hade under räkenskapsåret 2019 utfört renoveringsarbeten, upptagna till 1 368 tkr, på fastigheter som ägdes av ägarna och under räkenskapsåret 2020 förekom motsvarande arbeten som var upptagna till 251 tkr. Även under räkenskapsåret 2021 utförde moderbolaget byggtjänster åt närstående parter. Vidare framkom vid granskningen av dotterbolaget att bolaget för samtliga räkenskapsår hade omfattande hyrestransaktioner med ägarna av bolaget.

Det fanns därför anledning för A-son att ägna närståendetransaktionerna särskild uppmärksamhet och att förhålla sig särskilt skeptisk till de uppgifter som hon fick från företagsledningen. Det gäller särskilt som de uppgifter som hon vid planeringen av revisionerna hade erhållit från bolagens företrädare – att det inte förekom några andra transaktioner med företrädarna än lön och utdelning – visade sig inte stämma med vad som framkom vid granskningen om förhållandevis omfattande närståendetransaktioner.

Det framgår inte av vare sig A-sons dokumentation eller av hennes yttranden till Revisorsinspektionen att hon gjorde det slag av ifrågasättanden som omständigheterna påkallade eller att hon vid revisionen särskilt granskade eller på annat sätt skaffade sig revisionsbevis som gav henne tillfredsställande möjligheter att bedöma de aktuella transaktionerna.



Revisorsinspektionen bedömer därför att A-sons granskning i dessa avseenden var bristfällig. Eftersom hon genom den bristfälliga granskningen har åsidosatt sina skyldigheter som revisor, ska hon, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger henne till last är allvarligt och ska föranleda en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, advokaten Emma Norburg och docenten 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.