



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av en underrättelse från Skatteverket rörande auktoriserade revisorn A-son uppdrag som revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåret 2022. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

2 Årsredovisningens utformning

Bolagets årsredovisning upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). A-son anmärkte i sin revisionsberättelse på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att, enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551), hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. I övrigt är revisionsberättelsen utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

Förvaltningsberättelsen innehåller en uppgift om att bolaget ska bedriva konsultverksamhet inom data och hårdvara och mjukvara, programutveckling, administration, ekonomisk redovisning och projektledning, utbildning inom data och därmed förenlig

verksamhet. Motsvarande beskrivning av bolagets verksamhet finns även i bolagsordningen.

I A-son revisionsdokumentation anges att bolaget bedriver verksamhet inom bygg och anläggning.

I årsredovisningen saknas information under rubrikerna ”Väsentliga händelser under räkenskapsåret” och ”Flerårsöversikt” i förvaltningsberättelsen. Årsredovisningen innehåller upplysning om redovisningsprinciper (allmänna upplysningar). I övrigt saknas not-upplysningar, trots att det i resultaträkningen och balansräkningen finns hänvisningar till noter rörande personalkostnader och materiella anläggningstillgångar.

A-son har uppgett följande.

Uppgifterna om bolagets verksamhet i förvaltningsberättelsen är inte helt rättvisande. Bolaget var under räkenskapsåret 2022 verksamt inom anläggningsarbeten för el och telekommunikation, närmare bestämt fiberförläggning, dvs. markarbeten och förläggning av fiber till fastigheter. Det är korrekt att det saknas information och upplysningar i enlighet med vad som beskrivs ovan.

Bakgrunden är att bolaget var sent med upprättandet av årsredovisningen och det var bråttom att underteckna årsredovisningen när den väl hade upprättats i slutet av juli 2023. Av förbiseende lades fel version av årsredovisningen upp för digital signering den 26 juli 2023.

Han tog del av och granskade en korrekt version av årsredovisningen. Av misstag kom dock fel version av årsredovisningen att undertecknas.

Han uppmärksammande inte att fel version hade lagts upp inför det digitala undertecknandet. Den undertecknade årsredovisningen kom därför att sakna vissa uppgifter och att innehålla uppgifter som inte var uppdaterade. Trots detta uppfyller den undertecknade årsredovisningen de krav som ställs på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild enligt 2 kap. 2 § och 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Förvaltningsberättelsen i den årsredovisning som styrelsen undertecknade – och som därmed kom att utgöra bolagets årsredovisning – saknade information om väsentliga händelser under räkenskapsåret och den innehöll inte någon flerårsöversikt. Den verksamhet som beskrevs i förvaltningsberättelsen motsvarade inte den faktiskt bedrivna verksamheten. Vidare saknades noter om personalkostnader och materiella anläggningstillgångar.

Enligt 9 kap. 31 § aktiebolagslagen ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Av 2 kap. 2 § årsredovisningslagen följer att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Ett bolag ska i förvaltningsberättelsen lämna uppgifter om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat.¹ Detta innebär bl.a. att förvaltningsberättelsen ska innehålla en beskrivning av den faktiskt bedrivna verksamheten.² Ett företag ska alltid ange vilken verksamhet som det faktiskt bedriver, dvs. inte bara återge det som står i bolagsordning, stadgar eller motsvarande.

I årsredovisningslagen uppställs också krav på upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret. Det fordras också att förvaltningsberättelsen innehåller en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat.³ I K2-regelverket ges närmare anvisningar om vad årsredovisningen ska innehålla för att uppfylla dessa krav.⁴

Av årsredovisningslagen följer vidare att det ska lämnas notupplysningar om medelantalet av de personer som har varit anställda under räkenskapsåret. Vissa ytterligare upplysningskrav gäller för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen.⁵

¹ Se 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen.

² Se K2 p. 5.3, som får anses utgöra god redovisningssed på området.

³ Se 6 kap. 1 § årsredovisningslagen.

⁴ Se K2 p. 5.4 och 5.5.

⁵ Se 5 kap. 8 § och 20 § årsredovisningslagen.

A-son har i sin revisionsberättelse uttalat att årsredovisningen enligt hans uppfattning upprättades i enlighet med årsredovisningslagen.

Den undertecknade årsredovisningen är emellertid, som nyss konstaterats, i flera avseenden inte upprättad i enlighet med årsredovisningslagens krav. A-son hade därför inte grund för sitt uttalande att årsredovisningen var upprättad i enlighet med årsredovisningslagen. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

3 Personalkostnader

Bolagets personalkostnader uppgick enligt årsredovisningen till ca 9,6 mnkr (föregående år 2,1 mnkr).

Av revisionsdokumentationen framgår att personalkostnaderna granskades genom en rimlighetsbedömning av lönekostnaderna. Rimlighetsbedömningen skedde genom en analys av total lön per månad samt lönekostnaden i förhållande till antal anställda.

I dokumentet ”Granskning kostnader Bolag”, under fliken ”Personalkostnader”, anges att posten hade ökat med ca 7,5 mnkr jämfört med föregående år och att detta bedömdes som rimligt, eftersom bolaget hade ökat sin omsättning samt haft löneökningar. Vidare finns en granskning enligt en ”4-stegsmodell”. Den text som finns i steg 3 ”Utfall” hänför sig emellertid till räkenskapsåret 2021 och inte till år 2022. I en kolumn bredvid finns dock siffror från år 2022. I kolumnen anges lön till kollektivanställda (6,5 mnkr), antalet anställda (56) samt lön per anställd.

I dokumentet ”Granskning intäkter Bolag” finns en flik betecknad ”Nyckeltalsanalyser”. Av fliken framgår att antalet anställda var 56 och där finns också beräkningar av personalkostnad per anställd och omsättning per anställd. I fliken Nyckeltalsanalyser finns även en branschjämförelse rörande bolag i byggsektorn. Enligt en anteckning låg bolagets personalkostnad per anställd strax under medianen medan omsättningen per anställd låg under den undre kvartilen.

Dokumentationen innehåller även dokumentet ”Medelantal anställda 2022”. Av det dokumentet framgår att totalt antal anställda var 56,19. Av kolumnen ”Arbetad tid enligt

lönebesked” framgår att många arbetstagare hade en årsarbetstid som understeg 1 920 timmar⁶.

A-son har uppgett följande.

Han granskade personalkostnader både analytiskt och genom substansgranskning.

Han gjorde ett urval avseende mars och oktober månaders löner vilka granskades mot lönespecifikationer och utbetalningar i Fortnox. Det konstaterades att lönerna och lönespecifikationerna motsvarade lönekostnader i huvudboken (en mindre differens som uppgick till ett oväsentligt belopp noterades för mars månad).

Han granskade dessutom löneutbetalningar per månad. Dessa var i nivå varje månad och enligt förväntningar.

Eftersom arbetet med fiberförläggning i huvudsak utfördes endast under perioden april-oktober, är uppgiften om att medelantalet anställda hade varit 56 missvisande och inte en uppgift som han utgick ifrån under granskningen. Det utfördes inte några beräkningar utifrån att medelantalet anställda var 56. Förhållandet mellan lönekostnaderna och medelantalet anställda låg alltså inte till grund för granskningen av personalkostnaderna. Inför revisionen gjordes branschjämförelser men dessa används endast vid behov. I den aktuella granskningen användes inte branschjämförelser. Han framförde till företagsledningen att medelantalet anställda inte kan vara 56 och att detta även skulle justeras i årsredovisningen.

Fliken ”Nyckeltalsanalyser” i excelfilen ”Granskning intäkter Bolag” är gulmarkerad (i stället för grönmärkerad) på grund av att den inte användes. Anteckningen avseende personalkostnad och omsättning per anställd i fliken är endast en generell hjälptext som inte var aktuell vid granskningen. Granskningen utgick från substansgranskning av lönerna genom stickprov av mars och oktobers löneutbetalningar mot lönebesked. Av substansgranskningen framgick inga väsentliga fel utifrån redovisningen och utbetalningar.

⁶ I dokumentet ”Medelantal anställda 2022” anges att det är baserat på en årsarbetstid på 1 920 timmar.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Personalkostnader var en väsentlig post och A-son hade därför anledning att ägna posten särskild uppmärksamhet.

A-son har uppgett att granskningen av personalkostnaderna skedde analytiskt och genom substansgranskning.

I revisionsdokumentationen angavs som förväntan att bolagets lönekostnader skulle öka mot föregående år, eftersom bolaget hade fått fler anställda. Som accepterad avvikelse angavs fem procent eller till arbetsväsentligheten plus/minus fem procent.

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 520 *Analytisk granskning* p. 5 ska en revisor, när han eller hon utformar och utför en substansinriktad analytisk granskning som enda åtgärd eller i kombination med detaljgranskning, bl.a. utarbeta förväntade värden för redovisade belopp eller nyckeltal för att kunna identifiera väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Revisorn ska även bestämma det högsta belopp som en eventuell skillnad mellan redovisade belopp och förväntade värden får uppgå till innan en ytterligare utredning krävs.

När en revisor enligt ISA 520 utarbetar förväntade värden, ska dessa vara tillräckligt exakta för att kunna identifiera en felaktighet som, i sig eller tillsammans med andra felaktigheter, kan innebära att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.

Att fastställa en förväntan att personalkostnaderna ska öka är inte ett tillräckligt exakt värde för att kunna identifierade felaktigheter. A-son har därför inte satt upp förväntat värde och acceptabel avvikelse i enlighet med kraven i ISA 520.

A-son har uppgett att uppgiften om antalet anställda om 56 personer var missvisande och uppgiften inte användes i revisionen.

Det anges emellertid i dokumentationen att bedömning av lönekostnaden gjordes i förhållande till antal anställda. Av fliken Nyckeltalsanalyser framgår att det utfördes uträkningar som baserades på uppgiften om 56 anställda och att slutsatser drogs utifrån en jämförelse med branschdata. Även i fliken Personalkostnader användes uppgiften om 56 anställda.

I revisionsakten finns också ett dokument, Medelantal anställda 2022, som innehåller kolumnen Arbetad tid enligt lönebesked. Den sammanlagda arbetade tiden enligt denna kolumn för samtliga anställda understiger vida 56 årsarbetskrafter. Vidare ger en beräkning av personalkostnad och omsättning per anställd som baseras på uppgifterna i dokumentet ett resultat som avviker betydligt från anteckningarna i fliken Nyckeltalsanalyser och Personalkostnader.

Mot den angivna bakgrunden hade A-son inte grund för sin slutsats att lönekostnaderna var rimliga. De granskningsåtgärder som han utförde gav honom inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för riktigheten i bolagets redovisade personalkostnader. Eftersom den otillräckligt granskade posten var väsentlig, saknade han grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Övriga externa kostnader

Av revisionsdokumentationen framgår att posten Övriga externa kostnader granskades genom en rimlighetsbedömning och en jämförelse med föregående år samt genom granskning av kostnadskonton i huvudboken. Som slutsats angavs att posten framstod som rimligt redovisad.

Enligt dokumentet Granskning kostnader Bolag, under fliken Övriga Externa kostnader, uppgick posten Avgifter Provision Fakturaköp till 1 707 tkr (föregående år 50 tkr). Av dokumentationen framgår att bolaget använde sig av A-Finans AB för sina fakturaköp. Som underlag till posten finns tre dokument med avräkningsunderlag. De är betecknade A 220101–220430, A 220501–220831 och 220901–221231 och innehåller ca 120 avräkningar.

Vidare framgår av samma flik att posten ”Lämnade Skadestånd” uppgick till 449 tkr (föregående år 0 kr). A-son har gjort vissa anteckningar om uppgifter som han hade fått från bolaget.

A-son har uppgett följande.

Han tog inte del av något avtal med A-Finans AB. Bedömningen av posten Avgifter Provision Fakturaköp gjordes utifrån avräkningarna. Att posten ökade jämfört med

föregående år bedömdes som rimligt utifrån bolagets ökade omsättning. Alla fakturor såldes inte vidare och utifrån detta förhållande bedömdes posten som rimlig.

En stor del av kostnadsposten ”Lämnade Skadestånd” avsåg fakturor från ett skaderegleringsbolag. Totala kostnader uppgick till ca 100 tkr, vilket motsvarar ca 25 procent av postens totala belopp. Det skedde en sedvanlig granskning av fakturorna. Det innebar granskning av att fakturorna överensstämde med huvudbok utifrån belopp och eventuell mervärdesskatt (moms), att de avsåg rätt period samt att kostnaden enligt fakturorna avsåg verksamheten. Granskningen visade inte på någon avvikelse. Övriga poster (dvs. återstående 75 procent av postens totala belopp) var inte föremål för någon närmare granskning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Posten Avgifter Provision Fakturaköp hade ökat från 50 tkr året innan till 1 707 tkr det aktuella räkenskapsåret. Underlaget till posten består av cirka 120 avräkningar. På varje avräkning finns ett provisionsbelopp på mellan 0 kr och ca 9 000 kr. Det går därför inte att på grundval av avräkningarna dra slutsatsen att posten var rimligt redovisad.

Vad gäller posten ”Lämnade Skadestånd” framgår att A-son granskade fakturor som motsvarade 25 procent av postens belopp. Han granskade inte den återstående populationen, trots att den översteg hans väsentlighetstal.⁷ Han saknade därför grund för sin bedömning att posten var rimligt redovisad.

Sammantaget anser Revisorsinspektionen att A-son granskningsåtgärder inte gav honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna bedöma att de båda kostnadsposterna var rimliga. Bristerna var sådana att han inte hade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

⁷ Den övergripande väsentligheten i revisionen uppgick till 150 000 kr och arbetsväsentligheten till 127 500 kr.

5 Skatter och avgifter

Av ett skattekontoutdrag framgår att bolaget under räkenskapsåret 2022 hade påförts kostnadsräntor vid tre tillfällen och förseningsavgift avseende periodisk sammanställning⁸ vid ett tillfälle. Det framgår också att bolaget under de tre första månaderna av räkenskapsåret 2023 påfördes kostnadsräntor vid två tillfällen och en förseningsavgift gällande inkomstdeklaration vid ett tillfälle.

A-son har uppgett följande.

Bolaget hade betalat skatter och avgifter för sent vid tre tillfällen under år 2022. Det gällde för det första ett belopp om 315 314 kr, kopplat till moms i oktober 2021 och skatter och avgifter i november 2021. Det beloppet skulle ha betalats i januari 2022 men betalades en månad för sent. Det gällde vidare ett belopp om 6 820 kr, avseende moms för november 2021. Det beloppet, som skulle betalas i januari 2022, betalades in sju dagar för sent. Det gällde slutligen ett belopp om 187 921 kr, som avsåg moms för december 2021; det beloppet, som skulle betalas in i februari 2022, betalades in 13 dagar för sent.

Han övervägde att anmärka på dessa omständigheter i revisionsberättelsen eftersom det var fråga om tre avvikelser, vilket kan föranleda anmärkning. Men med beaktande av att en avvikelse avsåg ett mindre belopp om 6 820 kr gjordes bedömningen att det endast var två tillfällen som avsåg väsentliga belopp och att omständigheterna därför inte var sådana att det behövdes en anmärkning i revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Av ett förarbetsuttalande till motsvarande bestämmelse i tidigare lagstiftning framgår att granskningen och rapporteringen av hur bolaget sköter sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna bör ske enligt samma principer som gäller för revisorns granskning

⁸ Sammanställning över varor och tjänster som sålts till företag i andra EU-länder.

i övrigt. Det innebär bl.a. att vedertagna principer om väsentlighet och risk ska vara vägledande för revisorn också vid skatte- och avgiftsgranskningen.⁹

Beträffande väsentlighetstal bör följande framhållas. Enligt god revisionssed ska en revisor vid utförande av revisionen beakta principen om väsentlighet och dess samband med risken för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen (revisionsrisken). När revisorn planerar revisionen ska han eller hon beakta inte bara väsentlighet avseende årsredovisningen som helhet utan också väsentlighet med avseende på särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar. Väsentlighet kan påverkas av till exempel krav enligt lagar och föreskrifter. Denna process kan resultera i olika väsentlighetsnivåer; exempelvis en nivå för de finansiella rapporterna och en annan för bedömningen av betalningen av skatter och avgifter.

Revisorsinspektionen konstaterar att två av de nu aktuella förseningarna avsåg väsentliga belopp och att alla tre förseningarna översteg en vecka. Bolaget hade också under räkenskapsåret 2022 påförts en förseningsavgift. Bristerna i bolagets hantering av skatter och avgifter var därmed av sådan omfattning att A-son skulle ha anmärkt på dem i sin revisionsberättelse.

Genom att inte anmärka på bolagets hantering av skatter och avgifter i revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har brustit i sitt revisionsarbete i ett flertal avseenden. Han har inte haft grund för sitt uttalande att årsredovisningen var upprättad i enlighet med årsredovisningslagens krav. Han har inte utfört en tillräcklig granskning av personalkostnader och övriga externa kostnader. Slutligen har han inte anmärkt på att bolagets hantering av skatter och avgifter var bristfällig.

A-son har i de ovan nämnda avseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

⁹ Se prop. 1984/85:30 s. 22.

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, auktoriserade revisorn Peter Ek, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson och revisionsdirektören Sören Bergner, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Sören Bergner

Hur man överklagar, se bilaga.