



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande den auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåren 2020/21 och 2021/22 (balansdag den 30 april). Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Bolagets verksamhet bestod i bygg- och rivningsarbeten. Årsredovisningarna är upprättade med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2020/21 är utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar. Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2021/22 innehåller en anmärkning om att årsredovisningen hade upprättats för sent.

I ärendet behandlas A-sons granskning av områdena intäkter, transaktioner med närstående och personalkostnader.

Av årsredovisningarna för 2020/21 och 2021/22 framgår följande (belopp i tkr):

Räkenskapsår	2021/22	2020/21	2019/20 ¹
Nettoomsättning	24 509	26 118	13 243
Råvaror och förnödenheter	-3 924	-6 515	-2 396
Personalkostnader	-15 978	-13 782	-6 497

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska 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 granskningsåtgärder 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 åtgärder 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

¹ Beloppen för räkenskapsåret 2019/20 har tagits från jämförelsetalen i årsredovisningen för det påföljande räkenskapsåret.

sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Intäkter (båda räkenskapsåren)

I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2020/21 finns ett planeringsdokument av vilket framgår att bolagets bruttovinstmarginal hade varierat mellan 62 och 82 procent. I dokumentet fastställs väsentlighetstalet för revisionen till 500 tkr. I motsvarande dokument för räkenskapsåret 2021/22 anges att bruttovinsten hade varierat mellan 76 och 84 procent. Även för det året fastställdes väsentlighetstalet till 500 tkr.

Av dokumentationen kan utläsas att granskningen av intäkter bestod i att bedöma hanteringen av omvänd skattskyldighet för utgående mervärdesskatt och att granska avklipp, kundförluster, periodisering av förskott från kunder, fakturering av pågående arbeten på det nya året samt kreditnotor före och efter balansdagen. Därutöver skulle det utföras en analytisk granskning. Det enda granskningsmoment i granskningsprogrammen som avser räkenskapspåståendet fullständighet för intäkter och som täcker hela räkenskapsåret är analytisk granskning.

Den analytiska granskningen omfattade att för respektive helår skapa en förväntan för försäljningen grundat på föregående år, trender, branschen och andra kända faktorer samt att bestämma en accepterad nivå för avvikelser. Den dokumenterade slutsatsen för räkenskapsåret 2020/21 var att intäkterna hade ökat rejält, att detta var rimligt, att bolaget hade fler anställda och att det var högkonjunktur. För räkenskapsåret 2021/22 var den dokumenterade slutsatsen att den höga omsättningen hade hållit i sig, att resultatet var något sämre samt att inget uppseendeväckande hade framkommit.

För båda räkenskapsåren gjordes vid granskningen av inköp en analys av bruttovinstmarginalen för hela året. Analysen skedde i granskningsprogrammet för råvaror och förnödenheter och i granskningspunkten anges att bruttovinstmarginalen ska jämföras mot tidigare år per produkt, segment och månad. Dokumentationen är mycket kortfattad. För räkenskapsåret 2020/21 har angetts ”75% mot 82% rimligt. Svårt att avgöra då det är olika inköp av varor, skillnad mellan varor och tjänst på upplupna kostnader mm. Men verkar rimlig.” och för räkenskapsåret 2021/22 ”har varierat mellan 76% och 84% de senaste 4 åren. Rimligt.”

Den underliggande dokumentationen för granskningen av posten Intäkter består i övrigt för båda räkenskapsåren av fakturor utfärdade kring bokslutsdagen och de tid-redovisningssedlar som utgjorde underlag till fakturorna. Underlagen innehåller inte några anteckningar om utförd granskning och någon ytterligare revisionsdokumentation som avser intäkter finns inte i revisionsakterna.

A-son har uppgett följande.

Vid hans granskning av intäkter – bl.a. en analys av bruttovinstmarginal, avstämning av utgående fakturor mot följesedlar och avgränsningskontroll – framkom inget som indikerade att det hade förekommit några ofakturerade varuinköp.

Den bransch som bolaget verkade i påverkas mycket av konjunkturen. Att omsättningen fördubblades räkenskapsåret 2020/21, när det var en bättre konjunktur, var enligt hans bedömning inget anmärkningsvärt och utgjorde i sig ingen anledning till att utöka granskningen. Den goda konjunkturen höll i sig under räkenskapsåret 2021/22, dock med lite sämre resultat, vilket främst berodde på ökade personalkostnader. Att personalkostnaderna ökade kunde kopplas till att kostnaderna för varuinköp och underentreprenörer minskade. Bolaget utförde mer arbete med egen personal. Sammantaget bedömde han förändringarna som rimliga.

När det gäller bruttovinsten var kostnaden för varor och underentreprenörer för räkenskapsåret 2020/21 drygt 4,1 mnkr högre än året innan. Detta påverkade nettovinsten negativt. Hur mycket är svårt att säga. Sammantaget bedömde han emellertid minskningen mellan åren som rimlig. För räkenskapsåret 2021/22 var kostnaden för varor och entreprenörer nästan 2,6 mnkr lägre än för räkenskapsåret 2020/21. Detta fick till följd att bruttovinsten ökade igen. Även detta bedömde han som rimligt.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

Av ISA 520 *Analytisk granskning* p. 5 framgår att när revisorn utformar och utför substansinriktad analytisk granskning, ska han eller hon avgöra hur passande en viss substansinriktad analytisk granskning är. Revisorn ska därvid beakta bl.a. de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. I punkt A 8 sägs att även om den analytiska granskningen (som

exempel nämns beräkning och jämförelse av bruttovinstmarginaler) utgör mindre övertygande bevis kan den ändå utgöra ett användbart underlag, om metoden används i kombination med andra granskningsåtgärder. Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* p. A 27 kan analytisk granskning även användas i riskbedömningen för att uppmärksamma ovanliga eller oväntade relationer som kan hjälpa revisorn att identifiera risker för väsentliga fel.

En analytisk granskning ska bygga på att revisorn har en förväntan på de nyckeltal som räknas fram. Väsentliga avvikelser mot denna förväntan ska utredas för att den analytiska granskningen ska anses godtagbar.

En analys av bruttovinstmarginalen kan indirekt utgöra ett underlag för granskningen av intäkter. Av A-sons planeringsdokumentation för båda räkenskapsåren framgår att bruttovinsten hade varierat avsevärt. En beräkning av bruttovinstmarginalen utifrån det högsta respektive lägsta procenttal som nämns i dokumentationen ger upphov till ett spann som för båda åren vida översteg det tillämpade väsentlighetstalet om 500 tkr. Såvitt framgår av revisionsdokumentationen har detta emellertid inte föranlett någon utredning eller utökad granskning. Den analytiska granskningen har inte heller genomförts på det sätt som anges i granskningsprogrammet, nedbruten på månad, segment och produkt. Det saknas underliggande dokumentation för de kortfattade slutsatser som har dragits om bruttovinstmarginalens förändring.

När det gäller den substansgranskning som i övrigt framgår av dokumentationen kan konstateras att de stickprov som gjordes avseende intäkter avsåg periodiseringen. Upplupna intäkter kontrollerades mot fakturering under efterföljande räkenskapsår. Faktureringen under räkenskapsårets sista månad sorterades in i respektive revisionsakt tillsammans med underliggande arbetsorder. Närmare uppgifter om utförd granskning saknas. Det finns inte heller några ytterligare dokumenterade granskningsåtgärder rörande kontroll av intäkter som täcker in räkenskapsårets första elva månader.

Sammantaget finner Revisorsinspektionen att den analytiska granskning som A-son har dokumenterat framstår som alltför översiktlig för att kunna utgöra ett godtagbart revisionsbevis. Den substansgranskning som i övrigt kan utläsas av dokumentationen avser endast respektive avklippperiod och kan därmed inte anses ha gett honom tillförlitliga revisionsbevis för riktigheten och fullständigheten i bolagets intäktsredovisning.

Det som A-son har uppgett om granskningen i sina yttranden till Revisorsinspektionen är allmänt hållet. Enligt inspektionens mening har han inte genom dessa uppgifter gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte för något av de två aktuella räkenskapsåren utförde en godtagbar granskning av bolagets intäktsredovisning (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med beaktande av att intäkterna utgjorde en väsentlig post saknade han båda åren grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Transaktioner med företagsledningen (båda räkenskapsåren)

Vid granskningen av lämnade lån till anställda har det i dokumentationen för räkenskapsåret 2020/21 antecknats att bolaget hade lämnat ett lån till företagsledaren (som i detta fall var bolagets ägare, enda styrelseledamot och verkställande direktör) och att detta lån var ett så kallat förbjudet lån som skulle anmärkas på i revisionsberättelsen. Detta lån var bokfört på ett separat fordringskonto.

I dokumentationen finns en korrespondens mellan A-son och företagsledaren. I korrespondensen anmodas företagsledaren att återbetala lånet. A-son uppgav även att om återbetalning skedde före avgivandet av revisionsberättelsen skulle han underlåta att anmärka på det förbjudna lånet i revisionsberättelsen. Det finns också dokumentation som visar att lånet återbetalades innan revisionsberättelsen avgavs.

I bolagets bokföring fanns två särskilda avräkningskonton med företagsledaren. Kontona ingick i posten Övriga kortfristiga skulder och innehöll en stor mängd transaktioner som inte enbart avsåg företagsledaren. Saldona på kontona hade varierat och tidvis utgjort en fordran på denne. Räkenskapsåret 2021/22 uppgick posten Övriga kortfristiga skulder till 6,3 mnkr. I granskningsprogrammet angavs att avräkningskontona skulle granskas substansanalytiskt över hela året och att större poster som kunde verka avvikande skulle undersökas. Den dokumenterade slutsatsen var ”Avräkningskonton översiktligt granskade. Visar under delar av året positiva saldon. Då kontona används för diverse olika ändamål har jag nöjt mig med att konstatera att saldona vid årets utgång är negativa.”

A-son har uppgett följande.

Det förbjudna lånet räkenskapsåret 2020/21 uppgick till 50 000 kr och bokfördes på konto 1680. Lånet reglerades den 6 september 2021. Skälet till att han valde att inte anmärka på det förbjudna lånet i revisionsberättelsen var att företagsledaren inte visste att det är förbjudet att låna av sitt bolag. Om företagsledaren hade känt till reglerna, hade någon lånehandling sannolikt inte upprättats. Lånet återbetalades innan revisionsberättelsen avgavs. Dessutom lovade företagsledaren att det aldrig skulle upprepas.

Bolaget hade två konton (2890 och 2893) där transaktioner med bolagets ägare bokfördes. Saldona på dessa konton varierade under åren. Vad beträffar utförd granskning hänvisar han till sin dokumentation.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) följer att ett aktiebolag som huvudregel inte får lämna penninglån till den s.k. förbjudna kretsen. Denna omfattar bl.a. den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget. Av 9 kap. 33 § andra stycket samma lag följer vidare att bolagets revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller verkställande direktör har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget eller på annat sätt har handlat i strid mot aktiebolagslagen.

Bolaget lämnade räkenskapsåret 2020/21 ett förbjudet lån till företagsledaren. Den omständigheten att lånet hade återbetalats vid revisionsberättelsens avgivande medförde inte att revisorns skyldighet att anmärka på överträdelsen föll bort. Genom att inte anmärka på det förbjudna lånet i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2020/21 har A-son åsidosatt god revisionssed.

För räkenskapsåret 2021/22 granskades avräkningskontona med företagsledaren som en del av posten Övriga kortfristiga skulder. Av A-sons dokumentation framgår att granskningen var översiktlig och att han nöjde sig med att kontonas saldon per årets utgång var negativa. Revisorsinspektionen konstaterar att kontoutskrifter av avräkningskontona visar en stor mängd transaktioner och att det utifrån transaktionstexten är uppenbart att många poster som hade bokats på avräkningskontona inte avsåg

företagsledaren. Det var därför inte möjligt att fastställa huruvida det hade förekommit förbjudna lån till företagsledaren enbart genom den kontroll som A-son utförde. Hans granskning av avräkningskontona mot företagsledaren kan därmed inte anses godtagbar. Genom att för räkenskapsåret 2021/22 inte genomföra en tillräcklig granskning av bolagets transaktioner med företagsledningen har han åsidosatt god revisionssed.

5 Personalkostnader (båda räkenskapsåren)

Av årsredovisningarna för 2020/21 och 2021/22 framgår följande (belopp i tkr):

Räkenskapsår	2021/22	2020/21	2019/20 ²
Personalkostnader	-15 978	-13 781	-6 497
Antalet anställda	29	28	15

Granskningsprogrammen i revisionsdokumentationen innehåller inget moment för testning av kontroller i lönesystemet. Det har inte heller dokumenterats någon granskning av utbetalningar av löner. Det utfördes en analytisk granskning som bestod i att en snittlön per anställd räknades fram och bedömdes. Granskningen har dokumenterats kortfattat i granskningsprogrammen för respektive år. Slutsatsen för räkenskapsåret 2020/21 var att snittlönen per anställd (340 tkr) och antalet anställda hade ökat och att detta var rimligt vid en jämförelse med föregående år. Även för räkenskapsåret 2021/22 angavs att lönerna och antalet anställda hade ökat och att det var rimligt. Utöver slutsatsen finns ingen dokumentation över den analytiska granskningen.

I revisionen för räkenskapsåret 2021/22 har lönespecifikationer avseende räkenskapsårets sista månader prickats mot bokföringen.

A-son har uppgett följande.

De ökade lönekostnaderna kunde främst förklaras av att andelen arbeten som utfördes av egen personal ökade mellan åren. Räkenskapsåret 2021/22 minskade kostnaderna för

² Beloppen för räkenskapsåret 2019/20 har tagits från jämförelsetalen i årsredovisningen för det påföljande räkenskapsåret.

varuinköp och entreprenörer till följd av detta från 25 till 16 procent av omsättningen. I kronor var minskningen ca 2,6 mnkr. Samtidigt hade personalkostnaderna ökat med ca 2,2 mnkr. Sammantaget bedömdes förändringarna som rimliga.

I den avstämning som gjordes mellan lönebesked och bokförda löner avseende mars 2022 framkom endast en mindre avvikelse.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Bolagets personalkostnader per anställd ökade med mer än tio procent per år under de aktuella räkenskapsåren.

På samma sätt som för den analytiska granskningen av intäkter (se avsnitt 3 ovan) ska en analys av lönekostnader bygga på att revisorn har en förväntan på de nyckeltal som räknas fram. Väsentliga avvikelser mot denna förväntan måste utredas och förklaras. A-son har i sin granskning varken dokumenterat någon förväntan eller någon närmare utredning som styrker hans slutsats att löneökningarna var rimliga.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2020/21 utfördes såvitt kan utläsas av dokumentationen inga kompletterande granskningsåtgärder för att säkerställa lönernas existens, riktighet och fullständighet. Den substansgranskning som i revisionen 2021/22 gjordes av lönespecifikationer för månaderna mars och april bestod av att pricka lönespecifikationer mot bokföringen. Denna revisionsåtgärd gav inte tillräckliga revisionsbevis för att säkerställa att redovisningen av löner var korrekt.

Enligt Revisorsinspektionens mening har A-son inte genom sina i dessa delar kortfattade yttranden till inspektionen gjort sannolikt att hans granskning av bolagets personalkostnader var tillräcklig.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte för något av räkenskapsåren 2020/21 och 2021/22 utförde en godtagbar granskning av detta område (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Posten var väsentlig. A-son saknade därför för båda räkenskapsåren grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Hans granskning av bolagets intäktsredovisning och personalkostnader har varit bristfällig för båda de aktuella räkenskapsåren. Därutöver har han underlåtit att för det första räkenskapsåret anmärka på ett förbjudet lån. Det andra räkenskapsåret har han inte utfört en godtagbar granskning av bolagets transaktioner med företagsledningen.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt som han inte har haft grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges 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, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Eva Melzig och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Fredrik Bengtsson

Hur man överklagar, se bilaga.