



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag (nedan kallat rekryteringsbolaget) för räkenskapsåren 2019–2023. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Utredningen i ärendet rör frågor om närståendetransaktioner.

Årsredovisningarna för rekryteringsbolaget upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Rekryteringsbolaget redovisade följande siffror under de aktuella räkenskapsåren.

	2019	2020	2021	2022	2023
Intäkter	17,4 mnkr	15,4 mnkr	22,2 mnkr	22,7 mnkr	15,8 mnkr
Kostnader	17,4 mnkr	15,4 mnkr	19,5 mnkr	19,9 mnkr	18,6 mnkr

Resultat	-0,1 mnkr	0,2 mnkr	2,2 mnkr	2,2 mnkr	-2,5 mnkr
Balansomslutning	10,6 mnkr	10,4 mnkr	13,9 mnkr	15,2 mnkr	13,9 mnkr

A-son har för samtliga räkenskapsår tillstyrkt fastställandet av resultat- och balansräkningarna och tillstyrkt beviljande av ansvarsfrihet.

I revisionsberättelserna för åren 2019, 2020 och 2021 har A-son anmärkt på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att, enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551), hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. För räkenskapsåret 2023 har han anmärkt att styrelsen uppgett att den kallat till och genomfört årsstämma under år 2023 men att han inte hade erhållit kallelse eller underskrivet protokoll och att han därför inte hade kunnat säkerställa att kallelse var gjord och årsstämman hållen enligt 7 kap. aktiebolagslagen. Vidare har han anmärkt på att styrelsen inte hade uppfyllt sin skyldighet att föra en korrekt aktiebok enligt 5 kap. aktiebolagslagen.

Revisionsberättelserna är i övrigt utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

2 Utredningen i ärendet

Rekryteringsbolaget ägs till 95 procent av sitt moderbolag och till fem procent av en minoritetsägare. Av moderbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2023 framgår att det hade två intresseföretag, nedan kallade utbildningsbolaget och dataanalysbolaget. Enligt registeruppgifter som Revisorsinspektionen har inhämtat var en person som i det här beslutet kallas för N.N. styrelseledamot i rekryteringsbolaget och dess moderbolag samt VD och styrelseledamot i utbildningsbolaget. Från den 29 augusti 2022 var N.N. även styrelseledamot i dataanalysbolaget.

A-son valde vid revisionen av rekryteringsbolaget följande belopp som väsentlighet och arbetsväsentlighet för respektive räkenskapsår.

Räkenskapsår	2019	2020	2021	2022	2023
Väsentlighet (mnkr)	0,3	0,5	1,0	0,5	0,5

Arbetsväsentlighet (mnkr)	0,2	0,4	0,8	0,4	0,4
------------------------------	-----	-----	-----	-----	-----

Planering och riskbedömning

Av revisionsdokumentationen för samtliga räkenskapsår framgår att det i olika utsträckning hade förekommit transaktioner och mellanhavanden mellan å ena sidan rekryteringsbolaget och å andra sidan moderbolaget, utbildningsbolaget och dataanalysbolaget. A-sons revisionsdokumentation innehåller inte för något av räkenskapsåren dokumentation om hur han skaffade sig förståelse för rekryteringsbolagets närstående relationer och närståendetransaktioner. Det finns inte heller några dokumenterade granskningsåtgärder kopplade till detta.

I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2023 finns ett arbetspapper betecknat *Identifierade risker*. I detta har A-son bland annat identifierat en risk för väsentligt fel avseende att ägaren handlar utifrån egen vinning och en risk för att privata kostnader redovisas i företaget. I revisionsdokumentationen för övriga räkenskapsår saknas motsvarande arbetspapper. I den övergripande revisionsstrategin för räkenskapsåren 2019–2022 har antecknats att det inte hade inträffat några förbjudna transaktioner med närstående, utan endast sedvanliga verksamhetsrelaterade transaktioner med närstående. För räkenskapsåret 2023 saknas en övergripande revisionsstrategi.

Privata utlägg

Av revisionsdokumentationen framgår att rekryteringsbolaget redovisade privata utlägg på avräkningskontot för moderbolaget. De redovisade beloppen uppgick för räkenskapsåret 2019 till 446 tkr, för räkenskapsåret 2021 till 26 tkr, för räkenskapsåret 2022 till 186 tkr och för räkenskapsåret 2023 till 232 tkr. För räkenskapsåret 2020 saknas underlag för avräkningskontot. Av dokumentationen för räkenskapsåret 2023 kan inte utläsas vilken granskning som gjordes med avseende på den identifierade risken eller hur A-son säkerställde att det inte redovisades privata kostnader i företaget. Det framgår inte heller vad som låg till grund för att detta inte bedömdes som en väsentlig risk för räkenskapsåren 2019–2022.

Lånefordran

Rekryteringsbolaget redovisade samtliga räkenskapsår en fordran på moderbolaget. Denna varierade i omfattning och uppgick till 0,9 mnkr räkenskapsåret 2019, 0,8 mnkr räkenskapsåret 2020, 2,7 mnkr räkenskapsåret 2021, 5,7 mnkr räkenskapsåret 2022 och 7,4 mnkr räkenskapsåret 2023. Fordran löpte utan ränta under räkenskapsåren 2019–2022, medan räntan i fråga om räkenskapsåret 2023 angavs till sex procent. Revisionsdokumentationen innehåller inget skuldebrev eller några överväganden kring rimligheten i att det under flera av räkenskapsåren inte utgick någon ränta. Det framgår inte heller om A-son gjorde några särskilda överväganden med beaktande av minoritetsägarens intressen.

Management fee

Rekryteringsbolaget redovisade under posten *Råvaror och förnödenheter* kostnader för s.k. management fee, debiterade av moderbolaget. Kostnaderna togs upp till 3,8 mnkr för respektive räkenskapsår 2019 och 2020, till 3,6 mnkr för räkenskapsåret 2021, till 4,0 mnkr för räkenskapsåret 2022 och till 1,9 mnkr för räkenskapsåret 2023. Revisionsdokumentationen innehåller inte för något av åren något avtal som reglerade dessa kostnader eller några överväganden kring huruvida de var marknadsmässiga. I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2023 finns en anteckning om att moderbolaget bara hade fakturerat tjänster för sex månader. Enligt samma arbetspapper var slutsatsen avseende kostnaderna för material och varor att posten var granskad och kunde fastställas. Av dokumentationen framgår inte hur A-son säkerställde fullständigheten avseende kostnaderna för moderbolagets tjänster för räkenskapsåret 2023.

Övriga externa tjänster

I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2023 – i arbetspappret *Kostnader - övriga kostnader* – finns en anteckning om ett belopp om 1,0 mnkr hänförligt till dataanalysbolaget. Beloppet är redovisat som övriga externa tjänster. I arbetspappret har antecknats ”Beskriv vad dessa avser och hur detta används i er verksamhet. Finns det avtal?” och en anteckning ”Petter har koll på denna.” Enligt samma arbetspapper är slutsatsen avseende övriga kostnader att posten är granskad och kan fastställas. Av dokumentationen kan inte utläsas huruvida avtal inhämtades, vilken granskning som gjordes avseende nämnda kostnader eller vilken slutsats som A-son drog.

2.1 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Han har varit revisor i rekryteringsbolaget sedan det registrerades år 2008 och i moderbolaget sedan det registrerades år 2011. Moderbolaget (som ägs av N.N. till 100 procent) ägde tidigare 95 procent av aktierna i rekryteringsbolaget, men nu har ägandet förändrats.

Han är därtill revisor i utbildningsbolaget sedan år 2018 och i dataanalysbolaget sedan år 2023. För moderbolaget och utbildningsbolaget har han därmed god kännedom om närstående relationer och närståendetransaktioner för åren 2019–2023. För dataanalysbolaget har han kännedom om detta avseende år 2023. Utbildningsbolaget var i stort sett vilande under dessa år. Moderbolaget fakturerade management fee till rekryteringsbolaget. Dataanalysbolaget hade för år 2023 ca 0,8 mnkr i intäkter från rekryteringsbolaget och ca 0,5 mnkr i kostnader för köpta tjänster från rekryteringsbolaget. Den förståelse han har för närstående relationer och transaktioner har han fått genom samtal med N.N.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2023 framkom att det saknades rutiner för kontroll avseende ägarnas utlägg för rekryteringsbolagets räkning. Detta avsåg både N.N. och minoritetsägaren. I samband med en pågående tvist har båda parter angett att den andra parten har använt rekryteringsbolagets pengar för privata kostnader. Eftersom det saknades interna rutiner, fick han förlita sig på substansgranskning av väsentliga kostnadskonton. Vid denna granskning uppmärksammades inga privata kostnader, däremot att städkostnaderna var betydligt högre än föregående år. Vid fråga till bolaget fördes hälften av denna kostnad över till moderbolaget. Han ser nu att detta inte är åsatt som en väsentlig risk i revisionsprogrammet för åren före 2023, vilket borde ha gjorts. Dock har han även för dessa år gjort en substansgranskning för att om möjligt finna eventuella privata kostnader i rekryteringsbolaget.

Det stämmer att rekryteringsbolaget hade en fordran på moderbolaget. Rekryteringsbolaget hade genomgående haft en god likviditet och en del av bolagets överlikviditet hade placerats i en kapitalförsäkring. Rekryteringsbolagets verksamhet har därmed inte påverkats negativt av detta. Han har påpekat för styrelsen i bolaget och dess moderbolag att denna fordran måste regleras så snart det kan finnas risk för likviditetsbrist. Fordran löpte utan ränta fram till år 2022, vilket han anser vara ok med hänsyn till ränteläget och att det därmed inte skadade bolaget. I efterhand kan han konstatera att en ränta borde ha

åsatts även under åren 2019–2022. En rimlig ränta för dessa år beräknar han till en till två procent. Från och med år 2023 löpte lånet med sex procents ränta, vilket framgår av båda bolagens årsredovisningar. Han inhämtade inget skuldebrev, eftersom han var revisor i båda bolagen och ansåg att en avstämning mellan bolagen var tillräcklig för revisionen.

N.N. hade under samtliga räkenskapsår valt att ta sin ersättning från rekryteringsbolaget genom att fakturera management fee från moderbolaget. Något avtal som reglerade denna kostnad inhämtades inte vid revisionen för något av åren. Han upplyste dock N.N. om att ersättningen måste motsvara marknadsmässig ersättning. Den ersättning som fakturerades motsvarade ca 170 tkr i månadslön, vilket han anser kan vara en marknadsmässig ersättning. Minoritetsägaren har senare kommunicerat att hon anser att en månadslön på 105 tkr är rimlig. A-son är medveten om att det är relativt stora belopp. N.N. som ensam styrelseledamot samt indirekt ägare till 95 procent av aktierna hävdade att det fakturerade beloppet var marknadsmässigt och att hans insats för rekryteringsbolagets vinstgenerering väl motsvarade den ersättning moderbolaget hade erhållit. A-son hade svårt att bedöma om dessa belopp var marknadsmässiga men förlitade sig på de uppgifter han fick från N.N.

På fråga uppgav N.N. att faktureringen vad gäller management fee pausades sex månader under år 2023 beroende på de problem som rekryteringsbolaget hade, vilket i sin tur ledde till väsentligt lägre intäkter för moderbolaget.

När det gäller övriga tjänster hänförliga till dataanalysbolaget granskade han endast dessa mot fakturaunderlag. Något avtal som reglerade kostnaderna mellan bolagen inhämtades inte.

3 Revisorsinspektionens bedömning och val av disciplinär åtgärd

Tillämpliga bestämmelser

Av International Standard on Auditing (ISA) 500 *Revisionsbevis* p. 6 framgår att en revisor ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Revisionsbevisens kvalitet är beroende av deras ändamålsenlighet, dvs. deras relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorn använder sig av som grund för sitt uttalande. Hur

tillförlitligt ett revisionsbevis är påverkas av dess källa och karaktär och dess värde beror på under vilka särskilda omständigheter som det har inhämtats (p. A 5).

I ISA 550 *Närståendeförhållanden* p. 2 anges 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 närståenderelationer och närståendetransaktioners karaktär ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter. Närståendetransaktioner kanske inte genomförs till normala marknadsvillkor och vissa närståendetransaktioner kan genomföras utan att det förekommer någon ersättning.

Även om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering enbart 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 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* 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 att det kan finnas 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 dels om vilka företagets närstående är, dels om karaktären på relationerna mellan företaget och de närstående. Revisorn ska också fråga 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 hand-

lingar 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.

Bedömningen i detta fall

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att det för samtliga i ärendet aktuella räkenskapsår förekom transaktioner med närstående bolag. Transaktionerna bestod av privata utlägg, lån, management fees och övriga tjänster. De uppgick i flera fall till betydande belopp och översteg den gräns för arbetsväsentlighet som A-son hade valt för granskningen. Det framgår inte av vare sig hans dokumentation eller hans yttranden att han skaffade sig den förståelse för rekryteringsbolagets närståenderelationer och närståendetransaktioner som krävs enligt ISA 550 p. 4 och 5. Särskilt mot bakgrund av att det fanns en minoritetsägare i rekryteringsbolaget hade han anledning att ägna särskild uppmärksamhet åt närståendetransaktionerna och frågan om deras marknadsmässighet.

För räkenskapsåret 2023 identifierade A-son en risk för väsentligt fel som bestod i att N.N., i egenskap av indirekt ägare, kunde handla utifrån egen vinning. Han noterade också en risk för att privata kostnader redovisades i rekryteringsbolaget. Det fanns också flera omständigheter som indikerade risker för fel. Enligt revisionsdokumentationen hade under flera av räkenskapsåren privata utlägg redovisats på avräkningskontot för moderbolaget. Rekryteringsbolaget hade också lämnat moderbolaget ett lån för vilket det under flera år inte utgick någon ränta. A-son inhämtade inga handlingar hänförliga till lånet och inte heller några avtal om förekommande management fees och övriga tjänster mellan bolagen. Den granskning som han har redogjort för i sina yttranden bestod enbart av avstämningar med N.N. Mot bakgrund av att N.N. också var ägare eller styrelseledamot i samtliga här aktuella närståendebolag borde A-son ha förhållit sig professionellt skeptisk till de uppgifter som han därvid fick. Det finns inga andra uppgifter om att han vidtog några ytterligare åtgärder för att verifiera de uppgifter som N.N. lämnade.

Genom att inte i tillräcklig utsträckning ifrågasätta den information som han erhöll från N.N. har A-son brustit i sin professionella skepticism. Som en följd av det skaffade han sig inte revisionsbevis som gav honom tillfredsställande möjligheter att bedöma transaktionerna mellan bolagen.

Mot bakgrund av att de aktuella transaktionerna uppgick till betydande belopp och berörde flera granskningsposter anser Revisorsinspektionen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar för samtliga i ärendet aktuella räkenskapsår. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed. Det som ligger honom till last är allvarligt och han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas 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, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Emma Norburg, auktoriserade revisorn Anneli Pihl och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Louise Ronquist och avdelningsdirektören, Claudia David Toronjo, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Claudia David Toronjo

Hur man överklagar, se bilaga.