

## **D 22/09**

### **1 Inledning**

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son. Underrättelsen rör dennes uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåret 2005 samt perioden januari–augusti 2006.

### **2 Bakgrund**

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande.

Det aktuella bolaget var moderbolag i en koncern med två helägda dotterbolag (gymnasieskolan och hälsobolaget). Moderbolagets verksamhet var av blandad karaktär. Vissa delar av verksamheten var momspliktiga och andra inte. Moderbolagets verksamhet utgjordes i huvudsak av lokaluthyrning samt av konsult- och utbildningsverksamhet inom räddningstjänst, akutsjukvård och arbetsmiljöfrågor. Utbildningsverksamheten avsåg fortbildning och vidareutbildning för yrkesverksamma personer. Gymnasieskolan var en friskola som erbjöd gymnasieutbildningar med inriktning på räddningstjänst, räddningskemi, omvårdnad och naturvetenskap. Den gymnasiala utbildningsverksamheten var inte momspliktig. Hälsobolagets verksamhet utgjordes i huvudsak av att tillhandahålla lagstadgade hälsokontroller för vissa yrkesgrupper inom räddningstjänsten. Hälsobolagets verksamhet var momspliktig i sin helhet. Moderbolagets verksamhet drevs av dess grundare, tillika styrelsens ordförande, som ägde 85 procent av aktierna (NN) och den verkställande direktören som även var styrelseledamot och som ägde resterande aktier i bolaget. De tre bolagen i koncernen har till viss del bedrivit sina verksamheter i gemensamma lokaler och använt samma inventarier/utrustning. A-son har varit vald revisor i samtliga koncernbolag sedan september 2003.

### **3 Skatteverkets underrättelse**

Av Skatteverkets underrättelse framgår bl.a. följande. Under räkenskapsåret 2005 och perioden januari–augusti 2006 hade bolagen gemensam ledning, förvaltning och administration (redovisning, löner, vaktmästeri m.m.). Den verkställande direktören och en ekonom avlönades av moderbolaget. Koncernen hade gemensamma kostnader för telefon, data/IT, kontorsmaterial, datakommunikation, varuinköp, leasing m.m. som redovisades hos moderbolaget. För hela granskningsperioden uppgick dessa kostnader till sammanlagt 2,8 mnkr. På dessa belopp redovisades ingående moms med 25 procent, dvs. med 0,7 mnkr. Vidare har moderbolaget för samma period redovisat kostnader för inhyrda instruktörer från en leverantör (M-bolaget) med sammanlagt 2,2 mnkr. På detta belopp redovisades ingående moms med 0,6 mnkr. Moderbolaget har inte vidarefakturerat de ovan nämnda kostnaderna, utan de har redovisats hos moderbolaget och belastat dess resultat. Moderbolaget har i gengäld fått koncernbidrag från dotterbolagen som uppgick till inte oväsentliga belopp.

Enligt Skatteverket borde moderbolaget ha kunnat göra en skälig fördelning av de ovan nämnda kostnaderna inklusive moms på respektive koncernbolag när fakturorna mottogs för kontering och registrering. Skatteverket har bedömt att högst 25 procent av moderbolagets kostnader för telefon, data/IT, kontorsmaterial m.m. och den därpå belöpande ingående momsen var hänförlig till den skattepliktiga verksamheten. Skatteverket har därför övervägt att minska avdragen skatt i motsvarande mån, dvs. med 0,5 mnkr för hela den granskade perioden. Vidare anser verket att 0,4 mnkr av den ingående momsen på hyra av instruktörer inte är avdragsgill eftersom det avser gymnasieskolan som inte bedrev skattepliktig verksamhet.

Skatteverket har ifrågasatt om A-son har gjort en godtagbar granskning av moderbolagets löpande bokföring och av dess förvaltning för räkenskapsåren 2005 och 2006.

#### **4 Årsredovisningar**

RN har inhämtat årsredovisningar för moderbolaget och dess dotterbolag avseende räkenskapsåren 2005 och 2006.

Moderbolaget redovisade för dessa år en omsättning om 6 mnkr för båda åren, rörelsekostnader om 14 mnkr respektive 15 mnkr och ett rörelseresultat om minus 8 mnkr respektive minus 9 mnkr. Moderbolaget fick koncernbidrag från dotterbolagen om sammanlagt 8,5 mnkr för båda åren, varav 7,5 mnkr från gymnasieskolan och 1 mnkr från hälsobolaget. Koncernbidragen redovisades som bokslutsdispositioner. Därefter redovisade moderbolaget en vinst om 0,1 mnkr respektive en förlust om 0,4 mnkr.

Koncernen redovisade för de aktuella åren en omsättning om 28 mnkr respektive 26,5 mnkr, rörelsekostnader om 27 mnkr respektive 25,5 mnkr samt rörelseresultat om 0,4 mnkr respektive om minus 0,1 mnkr.

A-sons revisionsberättelse för moderbolaget avseende räkenskapsåret 2005 var utformad enligt standardutformningen. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006 gjorde han följande uttalande.

”Som framgår av förvaltningsberättelsen är bolaget föremål för momsrevision. Enligt min bedömning går det inte att fastställa den ekonomiska konsekvensen av denna granskning.

Med anledning av ovanstående kan jag varken till- eller avstyrka att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för [moderbolaget] och för koncernen, behandlar förlusten i [moderbolaget] enligt förslaget i förvaltningsberättelsen men beviljar styrelsens ledamöter ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

Av moderbolagets och dotterbolagens årsredovisningar för de aktuella åren framgår att lönekostnaderna för styrelsen och den verkställande direktören i sin helhet har belastat moderbolaget med 0,5 mnkr för båda åren. I årsredovisningarna saknas uppgift om att moderbolaget har svarat för betydande koncerngemensamma kostnader och om principer för fördelning av dessa kostnader mellan koncernbolagen. Det saknas även uppgift om storleken på ifrågavarande kostnader och hur stor del därav som avser inköp för dotterbolagens räkning.

#### **5 A-son revisionsdokumentation**

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende moderbolaget för räkenskapsåren 2005 och 2006. I en företagsbeskrivning anges att NN och den verkställande direktören utgör företagsledningen samt att det finns en styrelse som utgörs av delar av personalen och en släkting till NN. Vidare anges att moderbolaget har dålig lönsamhet och ständiga likviditetsproblem samt

att ”då bolaget tillhandahåller lokaler och personal till gymnasieskolan är man helt beroende av denna verksamhet.”

I granskningsplanerna för dessa år har bl.a. följande noterats. Moderbolaget är helt beroende av att få koncernbidrag. Hälsobolaget ger stort överskott som nästan i sin helhet lämnas till moderbolaget. Gymnasieskolan och moderbolaget hör intimt samman, så pass att de kan betraktas som en enhet. Koncernen har en ansträngd finansiell ställning. I granskningsplanen för år 2005 har A-son noterat att det föreligger risk för att moderbolaget missbedömer momsens och den fördelning som slogs fast vid tidigare skatterevision. Han har noterat att han ska granska hur den ingående momsens har ”lyfts” avseende hyror. I granskningsplanen för år 2006 har A-son noterat att moderbolaget är föremål för en momsrevision och att Skatteverket vill medge avdrag om 20 procent för ingående moms, vilket motsvarar bolagets skattepliktiga omsättning. Vid tidigare skatterevisioner under år 1998 och 2002 har avdrag för ingående moms om ca 60 procent godkänts, vilket motsvarar ”disponerad yta”. A-son har noterat att moderbolagets verksamhet och lokalytor är oförändrade jämfört med tidigare år liksom dess redovisningsprinciper avseende ingående moms. Han har under rubriken Granskningsinriktning noterat att den ingående momsens kommer att belysas av Skatteverket och av moderbolaget. I A-sons grundakt finns skrivelser mellan moderbolaget och Skatteverket avseende ingående moms på lokalkostnader (hyra och driftskostnader). Det finns vidare fakturor från M-bolaget som är utställda på moderbolaget och som avser hyra av personal, men av dessa fakturor framgår inte för vilket bolags räkning som de aktuella personerna har utfört sina tjänster.

## 6 A-sons yttranden

A-son har uppgett bl.a. följande.

Verksamheterna i de tre koncernbolagen var delvis integrerad, främst genom att bl.a. lokaler, varor, tjänster och inventarier användes gemensamt av de olika bolagen; detta gällde särskilt moderbolaget och gymnasieskolan som båda bedrev utbildningsverksamhet. Det fanns även klara beröringspunkter mellan moderbolaget och hälsobolaget då båda bolagen tillhandahöll bl.a. utbildning och testverksamhet till kunder som sålde räddningstjänster. Lokalerna hyrdes av moderbolaget som i sin tur vidareuthyrde vissa av dessa till bl.a. dotterbolagen. Koncerngemensamma funktioner som ledning, ekonomi och administration fanns hos moderbolaget. Dessutom var en stor del av personalen verksam i mer än ett av koncernbolagen.

Moderbolagets verksamhet var av blandad karaktär, vilket innebar att en del därav inte var momspliktig. Det gällde främst lokaluthyrningen, eftersom momspliktig verksamhet inte bedrevs i samtliga uthyrda lokaler och moderbolaget inte var registrerat för frivillig skattskyldighet. Enligt en överenskommelse med skattemyndigheten i Västerås/Uppsala från år 2002 avseende avdragsrätt för ingående moms på lokalkostnader som baserades på lokalernas faktiska användning i momspliktig respektive momsfri verksamhet, användes 58 procent av lokalytan i den momspliktiga verksamheten. Därmed var 58 procent av den ingående moms som belöpte på moderbolagets lokalkostnader avdragsgill. Enligt A-son ökade denna andel till 61 procent år 2004, eftersom hälsobolagets verksamhet då bedömdes vara momspliktig. Då någon förändring inte skett av nyttjandet av lokaler eller övriga förhållanden ansåg han att det inte fanns anledning att frånga grunderna för den fördelning som ursprungligen gjordes.

RN har förelagt A-son att redogöra för sin granskning av moderbolagets redovisning av den ingående moms som belöpte på de koncerngemensamma kostnaderna. Han har uppgett att enligt hans bedömning har moderbolaget hanterat den ingående momsens i allt väsentligt korrekt i enlighet med de principer som lades fast vid skatterevisionen år 2002. Beträffande kostnaderna

för underleverantörer har momsredovisningen rättats, varvid moderbolaget fått nya fakturor från M-bolaget utan moms.

Vid sina revisioner av koncernen har han noterat att en stor del av affärshändelserna ”redovisades direkt i respektive bolag”. Vissa kostnader redovisades emellertid i det bolag som var avtalspart trots att de delvis var hänförliga även till något annat koncernbolag. Han noterade att det var moderbolaget som var avtalspart i dessa fall och ansåg därför att ”man inte kan undgå att bokföra transaktionerna i detta bolag”. Han anser att det är en annan fråga om ledningen borde ha verkat för att överföra avtalen till rätt bolag. Enligt A-son fanns det inte några skriftliga avtal om fördelning av gemensamma kostnader [mellan koncernbolagen; RN:s anm.]. Fördelningen skedde dels utifrån erhållna fakturor, och dels utifrån respektive koncernbolags nyttjande av de gemensamma resurserna i enlighet med överenskommelsen med skattemyndigheten. Slutligen fördelades gemensamma kostnader för bl.a. administration, telefon och datakommunikation mer schablonmässigt genom generella kostnadsersättningar/koncernbidrag.

Enligt A-son avsåg en mindre, om än betydande, del av moderbolagets kostnader koncerngemensamma funktioner som gemensam ledning, administration, datakommunikation, telefon och liknande. Större delen av dessa kostnader utgjordes av personalkostnader. Resterande kostnader uppgick till 350 000 kr. Han anser att det kan diskuteras om ”enskilda kostnader av dessa resterande kostnader, t.ex. telefonabonnemang, belastat rätt bolag”, men att det sammantaget rör sig om oväsentliga belopp. Han anser att grundproblemet var frågan hur ”integrerade kostnader” för t.ex. ledning, försäljning och redovisning skulle fördelas. Vissa kostnader kan fördelas enligt ”någon typ av nyckel såsom redovisning”, medan fördelningen av andra kostnader blir godtycklig. Exempelvis går det först i efterhand att avgöra om den verkställande direktörens försäljningsåtgärder genererat intäkter avseende fortbildning (moderbolaget), genomförande av obligatoriska hälsokontroller (hälsobolaget) eller köp av gymnasieplatser (gymnasieskolan). Avgörande var att det juridiska betalningsansvaret åvilade moderbolaget och att kostnaderna inte skulle bortfalla om verksamheten i dotterbolagen lades ned.

Moderbolagets inköp av tjänster från underleverantörer avsåg enligt A-son både fortbildningen och gymnasieutbildningen, vilket hade bekräftats vid hans tidigare revisioner. Av fakturorna kunde han inte utläsa hur stor del som avsåg respektive bolag och därför bedömde han att det inte var orimligt att fakturorna bokfördes hos moderbolaget som var juridiskt betalningsansvarigt.

A-son har vidare uppgett att Skatteverkets uppfattning att omsättning ska ligga till grund för fördelningen av de gemensamma kostnaderna, innebär att en större del av dessa hänförs till gymnasieskolan. Moderbolaget ansåg emellertid att det var nyttjandet av resurserna som skulle ligga till grund för kostnadsfördelningen, vilket leder till en helt annan kostnadsfördelning. Sistnämnda fördelningsgrund har accepterats av skattemyndigheten i Västerås/Uppsala. Eftersom det finns olika fördelningsmodeller som är förenliga med god redovisningssed anser han inte att det är revisorns uppgift att ange vilken av dessa modeller som bör tillämpas.

På RN:s fråga vilka underlag som A-son har skaffat sig i revisionen för att bedöma skäligheten i den fördelning av kostnader som gjorts mellan moderbolaget och dess dotterbolag samt rimligheten i redovisade kostnads- och intäktsrelationer, har han uppgett bl.a. följande. Hans granskning visade att koncernbolagens redovisning återspeglade de intäkter och kostnader som respektive bolag hade haft med avseende på dessa transaktioners juridiska innebörd. Han har diskuterat dessa frågeställningar med den verkställande direktören och med ekonomiansvarig och deras svar överensstämde med resultatet av hans granskning. Såsom han uppfattar den goda redovisningsseden i mindre företag är moderbolagets redovisning förenlig med de redovisningsprinciper som ligger till grund för normgivningen t.ex. principerna för finansiell

leasing och BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (K2)<sup>1</sup>. Moderbolaget skulle ha kunnat internfakturera dotterbolagen och gjort elimineringar i koncernredovisningen, men enligt hans uppfattning skulle en sådan redovisning ge en sämre bild av moderbolagets ekonomiska utveckling eftersom åtaganden skulle kvarstå även om verksamheten i något av dotterbolagen, främst i gymnasieskolan, lades ned. Enligt hans uppfattning skulle en sådan fördelning [av kostnaderna; RN:s anm.] innehålla betydande subjektiva inslag och därigenom försvåra en analys av de enskilda bolagens ekonomiska utveckling över tiden. Utifrån de redovisningsprinciper som koncernbolagen tillämpade ansåg han att det var möjligt att överblicka verksamheternas förlopp samt att moderbolagets redovisning gav en rättvisande bild av dess resultat och ställning.

Beträffande frågan på vilken grund A-son har bedömt att det var förenligt med aktiebolagslagens regler att moderbolaget iklädde sig skyldighet att svara inte enbart för kostnader som ledde till egna intäkter, utan även för kostnader som ledde till intäkter i dotterbolagen, har han uppgett att såvitt han vet finns det inte någon uttrycklig regel i aktiebolagslagen som reglerar transaktioner från moderbolag till helägda dotterbolag. Vid sin bedömning har han bl.a. beaktat att moderbolaget fått ersättning i form av koncernbidrag. Därmed har kostnaderna enligt hans bedömning varit till nytta för moderbolaget. Han har svårt att se några aktiebolagsrättsliga komplikationer i att moderbolaget svarar för koncerngemensamma kostnader som därefter fördelas mellan koncernbolagen.

Vidare har A-son uppgett att moderbolaget till följd av sin relativt stora kostnads massa var beroende av koncernbidrag från dotterbolagen för sin långsiktiga överlevnad. Eftersom koncernbidragen inte enbart hade till syfte att påverka skattebelastningen i koncernen, utan också var ett sätt att fördela kostnaderna mellan koncernbolagen, anser han att en redovisning av koncernbidragen över resultaträkningen ger en mer rättvisande bild. A-son har påpekat att BFN:s förslag till allmänt råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (K2) föreskriver att koncernbidrag ska redovisas på det sätt som bolagen har gjort.

## **7 RN:s bedömning**

### A-sons förvaltningsrevision

Revisorn har en lagstadgad skyldighet att granska och uttala sig om styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning av bolaget.<sup>2</sup> Det innebär att revisorn ska skaffa sig tillräckliga underlag för att kunna uttala sig i revisionsberättelsen om ansvarsfrihet för styrelsen och den verkställande direktören gentemot bolaget. Revisorn ska skaffa sig underlag för sin bedömning av om någon styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med bl.a. aktiebolagslagen. Revisorn ska vidare skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att företaget följer de lagar och föreskrifter som revisorn bedömer har betydelse för fastställandet av väsentliga belopp och upplysningar i årsredovisningen.<sup>3</sup> Den som bedriver momspliktig verksamhet får göra avdrag för ingående skatt som hänförs till förvärv i verksamheten.<sup>4</sup> Om ett förvärv görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte

---

<sup>1</sup> Bokföringsnämnden (BFN) antog den 11 juni 2008 ett allmänt råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (K2) med tillhörande vägledning, BFNAR 2008:1. Det allmänna rådet får tillämpas på årsredovisningar som upprättas per den 31 december 2008 eller senare.

<sup>2</sup> Se 9 kap. 3 § första stycket och 33 § aktiebolagslagen (2005:551). Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 3 § första stycket och 30 § aktiebolagslagen (1975:1385) (1975 års aktiebolagslag).

<sup>3</sup> Se RS 250 Skyldighet att ta hänsyn till lagar och föreskrifter vid en revision, p. 19.

<sup>4</sup> Jfr. 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200).

medför skattskyldighet eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, får avdrag göras endast för skatten på den del av kostnaden som medför avdragsrätt. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.<sup>5</sup>

I ärendet är klarlagt att koncernen har haft en gemensam ledning och administration under räkenskapsåren 2005 och 2006 samt att kostnaderna härför har redovisats hos moderbolaget och belastat dess resultat. Vidare har moderbolaget i betydande omfattning varit avtalspart och därigenom gjort åtaganden gentemot tredje man för hela koncernens räkning avseende inköp av varor och tjänster. Dessa kostnader har hanterats som om de avsett endast moderbolaget, vilket har medfört att en väsentlig del av kostnaderna har belastat dess resultat. Vidare har moderbolaget gjort avdrag för den ingående moms som belöpte på dessa kostnader. RN konstaterar att det varken av A-sons yttranden eller av hans dokumentation framgår hur stor del av de koncerngemensamma kostnaderna som avsåg moderbolaget respektive de enskilda dotterbolagen, vilket inte kan tolkas på annat sätt än att A-son inte har granskat fördelningen av de gemensamma kostnaderna på de olika koncernbolagen och om denna fördelning var skälig.

Eftersom gymnasieskolans verksamhet och en del av moderbolagets verksamhet inte var momspliktiga under de aktuella räkenskapsåren, finner RN att det har förelegat en stor risk för fel i moderbolagets momsredovisning. Av A-sons yttranden framgår att moderbolaget har dragit av 61 procent av den ingående moms som belöpte på de gemensamma kostnaderna. Han har uppgett att detta skedde enligt en överenskommelse med skattemyndigheten från år 2002. Varken av A-sons yttranden eller av hans revisionsdokumentation framgår dock att denna överenskommelse avsåg annat än fördelning av ingående moms på lokalkostnader. Trots att A-son har noterat att risk fanns för att moderbolaget ”missbedömde moms”, saknas underlag i hans dokumentation som visar om han har granskat moderbolagets redovisning av ingående moms avseende övriga kostnadsslag och i så fall hur han har bedömt riskerna i denna redovisning. Det framgår inte heller att A-son har ifrågasatt om den princip som moderbolaget använde för momsavdrag var skälig med hänsyn till kostnadernas fördelning på de enskilda koncernbolagen. RN finner att A-son har varit alltför passiv i ovan nämnda avseenden. Härigenom har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Det förhållandet att en väsentlig del av de koncerngemensamma kostnaderna har belastat moderbolaget, har försvårat möjligheterna för dess styrelse att utifrån bokföringen, på bolagsnivå, löpande överblicka de enskilda koncernbolagens resultatutveckling. Dessutom har detta medfört att moderbolagets åtaganden gentemot tredje man har blivit så omfattande att A-son har haft anledning att ifrågasätta om det har varit försvarligt med hänsyn till dess verksamhet. A-son har anfört att moderbolaget har fått ersättning för de koncerngemensamma kostnaderna genom generella kostnadsersättningar/koncernbidrag. Även om koncernbidragen utgjorde ersättning för kostnader som var hänförliga till dotterbolagens verksamheter, konstaterar RN att eftersom det rörde sig om ospecificerade koncernbidrag framgick det inte i vilken utsträckning dessa motsvarade dotterbolagens andel av de gemensamma kostnaderna. Det kan vidare noteras att koncernbidrag lämnas i slutet av respektive räkenskapsår, varför moderbolagets möjlighet att få ersättning genom koncernbidrag har varit begränsad till de belopp som då var tillgängliga för värdeöverföring enligt aktiebolagslagen. Det kan i detta sammanhang noteras att eftersom moderbolaget gjort avdrag för ingående moms på kostnader hänförliga till dotterbolagen, skulle moms ha utgått på den del av koncernbidragen som avsåg ersättning för dessa kostnader. Såvitt framgår av utredningen i ärendet, har det inte skett.

RN finner att styrelsens hantering av de koncerngemensamma angelägenheterna i moderbolagets förvaltning och bokföring, har medfört påtagliga begränsningar i styrelsens möjligheter att löpande kunna bedöma moderbolagets ekonomiska situation samt att kontrollera

---

<sup>5</sup> Jfr. 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen.

dess medelsförvaltning och ekonomiska förhållanden i övrigt på ett betryggande sätt. Detta borde ha varit uppenbart för A-son. Omständigheterna har varit sådana att han skulle ha påtalat detta för styrelsen. Genom att inte göra det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### A-sons räkenskapsrevision

Ett bokföringsskyldigt företag ska löpande bokföra alla affärshändelser samt för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning.<sup>6</sup> Balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Om det behövs för att ge en rättvisande bild, ska det lämnas tilläggsupplysningar.<sup>7</sup> Moderföretag och dotterföretag ska i sina årsredovisningar ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.<sup>8</sup> Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet ska bl.a. särskilt anges om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.<sup>9</sup>

Som framgått ovan har betydande kostnader avseende inköp av varor och tjänster för både moderbolagets och dotterbolagens räkning belastat moderbolagets resultat under räkenskapsåren 2005 och 2006. Detta har medfört att moderbolaget har redovisat kraftigt negativa rörelseresultat för dessa år. Av moderbolagets årsredovisningar går det inte att utläsa att kostnader som var gemensamma för hela koncernen ingick i dess rörelsekostnader och att de gemensamma kostnaderna uppgick till väsentliga belopp. Det går inte heller att utläsa hur stor del av dessa kostnader som avsåg inköp för dotterbolagens räkning. Under de aktuella räkenskapsåren har moderbolaget vidare redovisat kostnadsersättningar som koncernbidrag utan att lämna någon information härom. Koncernbidragen uppgick till mycket väsentliga belopp.

RN finner att det är uppenbart att avsaknaden av information om moderbolagets redovisning av de gemensamma kostnaderna och koncernbidragen innebär att dess årsredovisningar inte uppfyller årsredovisningslagens bestämmelser. Det har därmed ålegat A-son att i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2005 och 2006 anmärka på detta och om möjligt lämna behövliga upplysningar härom. Genom att inte göra det har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN finner vidare att moderbolagets redovisning har inneburit att revisionsrisken<sup>10</sup> var högre än normalt under de aktuella räkenskapsåren. Det har därför funnits behov av att fördjupa granskningen av de gemensamma kostnaderna och koncernbidragen för att, åtminstone i grova drag, kunna bedöma hur stor del av kostnaderna som avsåg moderbolaget respektive

<sup>6</sup> Se 2 kap. 1 §, 4 kap. 1 § och 6 kap. 1 § 1 bokföringslagen (1999:1078).

<sup>7</sup> Se 2 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).

<sup>8</sup> Se 5 kap. 7 § första stycket årsredovisningslagen.

<sup>9</sup> Se 9 kap. 31 § aktiebolagslagen. Motsvarande bestämmelse fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 28 § i 1975 års aktiebolagslag.

<sup>10</sup> Enligt RS Ordlista avses med revisionsrisk, risken för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen. Revisionsrisk har tre komponenter: inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk. Den inneboende risken definieras som benägenheten hos ett saldo eller ett transaktionsslag att innehålla en felaktig uppgift som, enskilt eller tillsammans med felaktiga uppgifter i andra saldon eller transaktionsslag, skulle kunna vara väsentlig, om man bortser från eventuell tillhörande intern kontroll. Kontrollrisken definieras som risken för att en felaktig uppgift som skulle kunna förekomma i ett saldo eller transaktionsslag och som, enskilt eller tillsammans med felaktiga uppgifter i andra saldon eller transaktionsslag, skulle kunna vara väsentlig inte förhindras eller upptäcks och rättas i tid via redovisningssystem och system för intern kontroll. Upptäcktsrisken definieras som risken för att en revisors substansgranskningssystem inte upptäcker en felaktig uppgift i ett saldo eller transaktionsslag som, enskilt eller tillsammans med felaktiga uppgifter i andra saldon eller transaktionsslag, skulle kunna vara väsentlig.

dotterbolagen samt hur stor del av de redovisade koncernbidragen som utgjorde kostnadsersättningar respektive vad som normalt definieras som koncernbidrag, dvs. en vederlagsfri inkomstöverföring mellan två koncernföretag<sup>11</sup>.

Av A-sons uppgifter framgår att han i flera fall har haft svårt att utifrån befintliga underlag bedöma hur de koncerngemensamma kostnaderna fördelade sig på respektive koncernbolag. Beträffande A-sons granskning av moderbolagets redovisade koncernbidrag, framgår det varken av hans yttranden eller av hans dokumentation att han har skaffat sig tillräckliga underlag för att kunna bedöma hur stor del av bidragen som utgjorde kostnadsersättningar respektive vederlagsfria inkomstöverföringar från dotterbolagen. A-son har inte fördjupat sin granskning avseende dessa poster, trots att de har haft avgörande betydelse för moderbolagets resultaträkningar och trots att han måste ha insett att moderbolagets redovisning av de nämnda kostnaderna och bidragen medförde en förhöjd revisionsrisk. RN finner därför att A-son inte har gjort sannolikt att han för räkenskapsåren 2005 och 2006 har utfört tillräcklig granskning av moderbolagets koncerngemensamma kostnader och av de redovisade koncernbidragen.

A-son har gjort gällande att moderbolagets redovisning är förenlig med god redovisningssed i mindre företag samt att redovisningen ger en rättvisande bild av moderbolagets resultat och ställning. Han har härvid hänvisat till bl.a. de redovisningsprinciper som ligger till grund för BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (K2) samt till att moderbolaget skulle ha haft de gemensamma kostnaderna även om någon av dotterbolagens verksamheter lades ned. RN delar inte A-sons bedömning i dessa avseenden. God redovisningssed i mindre företag kan innebära vissa lättnader i uppställningsformer m.m. men de grundläggande kraven för extern redovisning, att ett enskilt företags verkliga rörelsekostnader och rörelseresultat ska kunna utläsas med ledning av dess resultaträkning och noter, gäller för alla företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen. Beträffande påståendet att moderbolaget skulle ha haft kostnaderna även om någon av dotterbolagens verksamheter lades ned, konstaterar RN att A-son inte har presenterat något underlag för sitt påstående. Dessutom är det i ärendet klarlagt att moderbolaget för sin överlevnad var helt beroende av beloppsmässigt väsentliga koncernbidrag från dotterbolagen.

RN finner att A-son har åsidosatt god revisionssed genom att inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder avseende moderbolagets redovisning av de gemensamma kostnaderna och koncernbidragen. Han har därmed inte haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna om att moderbolagets resultaträkningar gav en rättvisande bild i enlighet med god redovisningssed i Sverige. För räkenskapsåret 2005 har han därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av moderbolagets resultaträkning. Genom att ändå göra det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. För det efterföljande räkenskapsåret har han uttalat att han varken kan till- eller avstyrka moderbolagets resultat- och balansräkningar till följd av att bolaget var föremål för en momsrevision, vars ekonomiska konsekvenser han inte kunde bedöma. RN finner att det har ålegat A-son att för detta år även uttala att han inte kunde tillstyrka fastställande av moderbolagets resultaträkning på grund av dess redovisning av de ovan nämnda kostnaderna och koncernbidragen. Genom att inte göra det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## **8 RN:s sammanfattande bedömning**

Som framgått ovan har A-son för räkenskapsåren 2005 och 2006 inte granskat hur de koncerngemensamma kostnaderna har fördelats på moderbolaget respektive på dess dotterbolag och om denna fördelning var skälig. Han har vidare varit alltför passiv i sin granskning av

---

<sup>11</sup> Jfr. 35 kap. 1 § 2 inkomstskattelagen (1999:1229).



moderbolagets redovisning av ingående moms på andra kostnader än lokalkostnader. A-son har inte påtalat för styrelsen att dess hantering av de koncerngemensamma angelägenheterna har medfört påtagliga begränsningar i styrelsens möjligheter att löpande bedöma moderbolagets ekonomiska situation samt att kontrollera dess medelsförvaltning och ekonomiska förhållanden i övrigt på ett betryggande sätt. A-son har även underlåtit att i sina revisionsberättelser upplysa om att moderbolagets årsredovisningar inte uppfyllde årsredovisningslagens bestämmelser. Vidare har A-son granskningsinsatser avseende moderbolagets redovisning av de gemensamma kostnaderna och koncernbidragen varit otillräckliga, vilket har medfört att han har saknat grund för sina uttalanden om att moderbolagets resultaträkningar gav en rättvisande bild. För räkenskapsåret 2005 har han även saknat grund för att tillstyrka fastställande av resultaträkningen. A-son har i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006 underlåtit att uttala att det även var på grund av bolagets redovisning av de gemensamma kostnaderna och koncernbidragen som han inte kunde tillstyrka fastställande av resultaträkningen.

RN finner att A-son i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Sten Andersson, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.