

LR: dom 1996-12-11, mål nr Ö 8092-96

D 8/96

Skattemyndigheten i X län (Skattemyndigheten) har i underrättelse till Kommerskollegium (KK) redogjort för vissa iakttagelser angående godkände revisorn A-son. Iakttagelserna avser A-son sätt att under åren 1991-1993 sköta uppdraget som vald revisor i ett fåmansägt aktiebolag i vilket en auktoriserad revisor bedrev revisionsverksamhet.

Ärendet har överlämnats till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KKs ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångs- bestämmelser till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet, vad avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser, dvs. enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma i fråga är varning eller upphävande av godkännandet.

A-son har sedan den 27 september 1989 varit vald revisor i aktiebolaget. Företagsledaren flyttade den 1 juli 1991 över revisionsverksamheten till ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var komplementär. I samband med skatterevision i aktiebolaget har Skattemyndigheten riktat kritik mot aktiebolagets redovisning under räkenskapsåren 1991/92 och 1992/93. Aktiebolaget har också påförts arbetsgivaravgifter avseende löner och bilförmåner som bolaget utbetalat och tillhandahållit under utgiftsåren 1991-1993. Både aktiebolaget och kommanditbolaget försattes i konkurs den 10 april 1994. Konkursförvaltaren har gjort anmälan till åklagarmyndigheten angående misstanke om bokföringsbrott jämlikt 11 kap 5 § brottsbalken. A-son har avlämnat rena revisionsberättelser avseende aktiebolagets redovisning räkenskapsåren 1990/91 och 1991/92. I sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1992/93 har hon anmärkt att aktiebolaget under verksamhetsåret ej i rätt tid redovisat och erlagt skatter och avgifter. Skattemyndigheten har i sin anmälan ifrågasatt om inte A-son borde ha anmärkt på bristerna i redovisningen i sina revisionsberättelser och påtalat att hon först räkenskapsåret 1992/93 anmärkt på aktiebolagets underlåtenhet att fullgöra sina skyldigheter i uppördshänseende.

A-son har yttrat sig. RN har även tagit del av hennes granskningsdokumentation avseende de aktuella räkenskapsåren.

Aktiebolagets redovisning räkenskapsåren 1991/92 och 1992/93

Enligt Skattemyndigheten har redovisningen dessa år varit behäftad med allvarliga brister. I flera fall har det inte framgått av verifikationerna vad affärshändelsen avsett. Det har heller inte angivits på verifikationerna hur kontering skett. Ett flertal verifikationer och poster i grundbokföringen har vare sig numrerats eller daterats. Räkenskapsåret 1992/93 saknas verifikat till närmare hälften av transaktionerna. Vidare har grund- och huvudbokföring båda åren skett med blyerts. Vid en noggrann kontroll syns det att belopp suddats ut och ändrats. Bokföringen avseende räkenskapsåret 1992/93 har dessutom upprättats i efterhand. Bristerna har i hög grad försvårat och omöjliggjort för en utomstående att med säkerhet kunna bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning.

RN gör följande bedömning.

RN finner det utrett att redovisningen varit behäftad med allvarliga fel och brister. Av A-son granskningsanteckningar framgår att hon båda räkenskapsåren uppmärksammat ett flertal av dessa fel. När en revisor upptäcker brister i ett klientbolags redovisning skall revisorn så fort som möjligt påtala dessa för klienten för att denne skall kunna vidta rättelse. Om rättelse sker finns i regel inte någon anledning för revisorn att göra en anmärkning i revisionsberättelsen. A-son har – som hennes granskningsanteckningar får förstås – påtalat bristerna. Rättelse har inte skett. Hon borde därför ha anmärkt i sina revisionsberättelser. RN finner det särskilt allvarligt att A-son inte gjort någon anmärkning i sin revisionsberättelse räkenskapsåret 1992/93 eftersom redovisningen då i två års tid varit behäftad med samma allvarliga fel och brister.

Arbetsgivaravgifter utgiftsåren 1991-1993

Enligt Skattemyndigheten avregistrerades aktiebolaget på egen begäran som arbetsgivare den 31 december 1989. Bolaget har därefter år 1991 utbetalat löner och åren 1991-1993 tillhandahållit bilförmåner till företagsledaren och dennes hustru. Bolaget har underlåtit att redovisa såväl lön som bilförmåner på uppberdsdeklaration. Med anledning härav har bolaget i efterhand påförts arbetsgivaravgifter om totalt 152 801 kr, varav 48 462 kr avser lönerna och 104 339 kr bilförmånerna.

A-son har förklarat att företagsledaren till henne uppgett att arbetsgivaravgifterna avseende lönerna och bilförmånerna skulle belasta kommanditbolaget. Hon har vidare gjort gällande att det av aktiebolagets redovisning framgår att dessa kostnader förts över till kommanditbolaget samt att hon varje år påtalat att leasingkontrakten på bilarna skulle föras över från aktiebolaget till kommanditbolaget.

RN gör följande bedömning.

Det är ostridigt att leasingkontrakten på förmånsbilarna under åren 1991-1993 varit registrerade i aktiebolaget och att löneutbetalningarna år 1991 bokförts i detta bolag. Aktiebolaget har därmed haft ansvaret för att arbetsgivaravgifter erlades för dessa förmåner. Så länge som aktiebolaget haft denna skyldighet har det ålegat A-son att kontrollera att avgifterna betalats in till Skattemyndigheten. Detta har hon underlåtit. RN finner att hon därmed åsidosatt god revisionssed. När det gäller bilförmånerna framstår hennes underlåtenhet som särskilt allvarlig de två senare räkenskapsåren med tanke på att företagsledaren, trots hennes tidigare uppmaningar, inte fört över leasingkontrakten till kommanditbolaget.

Anmärkningen i revisionsberättelsen räkenskapsåret 1992/93

Skattemyndigheten har i sin anmälan påtalat att A-son först räkenskapsåret 1992/93 i revisionsberättelsen anmärkt på aktiebolagets underlåtenhet att fullgöra sina skyldigheter i uppberdshänseende. Av Skattemyndighetens utredning framgår också att aktiebolaget detta år tillhandahållit bilförmåner utan att lämna några uppberdsdeklarationer. Det fanns därför i och för sig skäl att göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

A-son har emellertid lämnat en helt annan förklaring till anmärkningen. Hon har uppgett att hon vid revisionen räkenskapsåret 1992/93 fick veta att företagsledaren inte erlagt arbetsgivaravgift för den lön aktiebolaget betalade ut 1991. Hon blev då mycket tveksam. Avgifterna skulle enligt företagsledaren rätteligen ha belastat kommanditbolaget. Efter mycket övervägande anmärkte hon i aktiebolagets revisionsberättelse att bolaget "under verksamhetsåret ej i rätt tid redovisat och erlagt skatter och avgifter".

RN gör följande bedömning.

Som framgått ovan har RN funnit att A-son underlåtit att kontrollera att arbetsgivaravgifter erlades för bilförmånerna. Mot den bakgrunden och av vad A-son själv uppgett kan konstateras att hennes anmärkning enbart har avsett arbetsgivaravgifterna för löneutbetalningen år 1991. RN finner det inte förenligt med god revisions sed att en revisor i revisionsberättelsen för ett visst räkenskapsår anmärker på förhållanden som är inte är hänförliga till det året. A-son anmärkning är dessutom missvisande rent språkligt genom att det anges att bolaget "under verksamhetsåret" inte "i rätt tid" redovisat och erlagt skatter och avgifter. Enligt RNs mening innebär en sådan formulering att skatterna skall ha varit hänförliga till det aktuella räkenskapsåret och vidare ha redovisats och inbetalats om än för sent. Här har så inte varit fallet.

RN:s sammanfattande bedömning

Sammantaget finner RN att A-son, genom att i sina revisionsberättelser inte anmärka på allvarliga brister i bolagets redovisning, genom att inte kontrollera att arbetsgivaravgifter betalats in till Skattemyndigheten samt genom att räkenskapsåret 1992/93 göra en missvisande anmärkning i aktiebolagets revisionsberättelse, allvarligt åsidosatt sina plikter som revisor.

Med stöd av 23 § andra stycket revisorsförordningen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RNs ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Lena Abjörner, Stig von Bahr, Anne-Charlotte Eggwertz, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Per Thorell och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt byrådirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.