

LR: dom 2002-06-12, mål nr 2819-00 (ref)

KamR: beslut 2003-05-22, mål nr 4089-02 - ärendet avskrivs

D 2/00

Revisorsnämnden (RN) har mottagit underrättelser från dåvarande Skattemyndigheten i Y län och Skattemyndigheten i X avseende auktoriserade revisorn A-son.

Underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i Y län (dnr 1995-1115)

Underrättelsen

Skattemyndigheten har företagit taxeringsrevision för perioden januari 1991–oktober 1994 i en koncern bestående av sex aktiebolag, här benämnda M-bolagen. Huvudägare, ende styrelseledamot och företagsledare var en redovisningskonsult (företagsledaren). Bolagen hade mycket blandad verksamhet. A-son har varit vald revisor i samtliga koncernbolag. I de två M-bolag som omfattas av skattemyndighetens underrättelse, "MFAB" och "MMAB", var A-son vald revisor t.o.m. räkenskapsåret 1992/93 respektive t.o.m. räkenskapsåret 1993/94.

Under åren 1990–1993 varierade omsättningen i MFAB mellan 2,2 och 6,5 mkr och balansomslutningen mellan 3,0 och 5,0 mkr. I MMAB varierade omsättningen under åren 1992–1994 mellan 2,6 och 3,2 mkr. Balansomslutningen för dessa år varierade mellan 1,3 och 2,1 mkr.

Enligt skattemyndigheten har i MFAB ingående mervärdesskatt till ett totalt belopp om 1,1 mkr bokförts med osanna fakturor/kvittenser som underlag. Bl.a. skall MFAB enligt sådana underlag, under räkenskapsåret 1991/92 från privatpersoner ha köpt datorer (250 tkr) och programvara (469 tkr). Som ytterligare exempel på felaktigt redovisade transaktioner anges att MFAB köpt ett varulager från ett M-bolag och därefter sålt lagret tillbaka till detta bolag. Vid inköpet har MFAB tillgodogjort sig ingående mervärdesskatt men däremot inte redovisat utgående mervärdesskatt vid försäljningen. Ett flertal liknande transaktioner har skett mellan bolagen. Det finns vidare ett flertal kvittenser som visar att MFAB gjort kontanta utbetalningar under våren/sommaren 1991. Transaktionerna har dock bokförts först per bokslutsdagen, den 30 april 1992 och då mot företagsledarens avräkningskonto.

Även i MMAB har enligt skattemyndigheten förekommit osanna fakturor/kvittenser avseende kontantinköp till betydande belopp där ingående mervärdesskatt tillgodogjorts bolaget. Som exempel har för räkenskapsåret 1992/93 angetts bl.a. inköp av datorutrustning (76 tkr) från en privatperson, köp av tjänster (295 tkr) från ett bolag utanför M-gruppen samt köp av konsulttjänster och begagnad datorutrustning (totalt 850 tkr) från ett annat utomstående bolag. För räkenskapsåret 1993/94 har noterats bl.a. inköp av datorutrustning (117 tkr) från en privatperson samt köp av konsulttjänster (225 tkr) från ett utomstående bolag.

Enligt skattemyndigheten har de utomstående säljarna i samtliga ovan angivna fall förnekat kännedom om transaktionerna, ofta med motiveringen att deras bolag ej bedrivit den verksamhet som angetts på fakturorna. I några fall har de dock medgett att de undertecknat kvittenser in blanco som motprestation för andra affärer med företagsledaren. A-son har med ett undantag avgett rena revisionsberättelser för MFAB och MMAB avseende de räkenskapsår som granskats av skattemyndigheten. I revisionsberättelsen avseende MFAB räkenskapsåret 1991/92 har han noterat att årsredovisningen avgetts för sent.

A-sons yttrande

A-son har anfört bl.a. följande. M-bolagen saknade en utvecklad intern kontroll. Han inriktade därför sin revision mot substansgranskning och försökte bl.a. verifiera kontantaffärer/inköp genom stickprovsvis kontroll mot utfakturering/intäkter samt i vissa fall genom verifiering hos tredje man. Inköp som genererat redovisade intäkter eller fakturering betraktade han som verifiering av att transaktionen inträffat.

Enligt A-son var MFAB verksamt inom en bransch (entreprenadbranschen) där det inte är helt ovanligt med kontantaffärer. Vad gäller de av skattemyndigheten påtalade transaktionerna erhöll han från företagsledaren uppgift om att inköpet av datorer hade vidarefakturerats mot bolag utanför M-gruppen. Vid revisionstillfället kunde dock inga dokument uppvisas som styrkte detta. Inte heller beträffande inköpet av programvara fanns vid revisionen något dokument som verifierade företagsledarens uppgift att vidarefakturering skett. Han fann dock inte skäl att ifrågasätta företagsledarens upplysningar. A-son hänvisar vidare till en revisionspromemoria avseende de båda aktuella räkenskapsåren. I denna erinras företagsledaren om vikten av att förbättra rutinerna för att säkerställa att vidarefakturering verkligen skedde. I promemorian kommenterar A-son även förseningarna i bokföringen. I promemorian finns också ett särskilt påpekande att utgående mervärdesskatt på erhållna förskottshyror (322 tkr) under räkenskapsåret 1992/93, inte hade inbetalats. Enligt vad A-son uppgett till RN fick han av företagsledaren besked om att mervärdesskatten skulle regleras kommande år i samband med att slutlig uppgörelse om hyresavtal träffades. Han tog upplysningen för god och gjorde inte några ytterligare överväganden i denna fråga.

Stickprovsgranskning av vissa kvittenser utfördes även vid revisionen av MMAB. Vad gäller inköpet av datorutrustning skulle företagsledaren återkomma för att lämna uppgifter om att kostnaden gick att matcha mot intäkt. "Någon återrapportering kom emellertid inte att lämnas". Beträffande köpet av tjänster uppgavs vid revisionen att beloppet avsåg ett projekt som inte hade blivit vidarefakturerat och inte heller balanserats med hänsyn till osäkerhet. Fakturan avseende köp av konsultuppdrag och begagnad datorutrustning hade enligt företagsledaren kostnadsförts. Vad gäller inköpet av datorutrustning under räkenskapsåret 1993/94 uppgav företagsledaren att köpet hade gått åter p.g.a. att inventarierna stulits innan de hade levererats. Vad slutligen gäller köpet av konsulttjänster hade enligt denne ingen vidarefakturering skett eftersom beloppet avsåg kostnader som MMAB haft för försäljning av inventarier för MFAB:s räkning. A-son fann inte heller vid revisionen av MMAB skäl att ifrågasätta företagsledarens upplysningar.

RN gör följande bedömning.

Det fanns hos de båda bolagen MMAB och MFAB stora brister i den interna kontrollen. A-son har uppmärksammat detta och därför inriktat sin kontroll mot substansgranskning och bl.a. följt upp inköp mot vidarefakturering. RN har inte några invändningar mot inriktningen av granskningen men finner det anmärkningsvärt att A-son lät sig nöja med de muntliga förklaringar av företagsledaren som återgetts ovan. Flera av svaren var så ofullständiga att de enligt RN:s bedömning borde ha föranlett A-son att ställa ytterligare frågor och fördjupa sin granskning. Att som A-son okritiskt godta uppgifter lämnade av företagsledaren beträffande poster som, sammantaget per räkenskapsår, varit väsentliga för bedömning av bolagens resultat och ställning utgör ett allvarligt åsidosättande av god revisionssed.

Enligt 10 kap. 10 § fjärde stycket 4 aktiebolagslagen (ABL), i dess lydelse vid den aktuella tidpunkten, skall revisorn anmärka i revisionsberättelsen om klientbolaget inte i rätt tid betalat skatter och avgifter. Det förhållandet att MFAB avvaktade ett slutligt hyresavtal har inte utgjort något godtagbart skäl för att underlåta att betala mervärdesskatt på erhållen förskottsbetalning av hyror. A-son borde därför i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1992/93 ha anmärkt på att MFAB brustit beträffande inbetalning av mervärdesskatt.

Sammantaget bedömer RN att A-son vid utförandet av ifrågavarande revisioner allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Underrättelse från Skattemyndigheten i X (dnr 1998-67)

Underrättelsen

Skattemyndigheten har för räkenskapsåret 1995 företagit taxeringsrevision i sju aktiebolag i en koncern bestående av ett moderbolag, "ROK-bolaget", samt sex dotterbolag. A-son valdes till revisor i ROK-bolaget vid en extra bolagsstämma i november 1995 och i dotterbolagen i anslutning till att de förvärvades under slutet av detta år. A-son har avgett rena revisionsberättelser avseende räkenskapsåret 1995 för såväl moderbolag som samtliga dotterbolag. Skattemyndigheten noterar att A-sons företrädare som revisor i ROK-bolaget hade lämnat orena revisionsberättelser för detta bolag räkenskapsåren 1993 och 1994 med hänvisning till att han inte kunnat bilda sig någon uppfattning om värdet av bolagets enda tillgångspost, en licensrättighet, eller om erforderlig avskrivning på denna.

Av underrättelsen framgår vidare bl.a. följande. Den 30 december 1993 förvärvades ROK-bolaget av ett aktiebolag för en köpeskilling om 1,7 mkr. Företrädare för köparbolaget var en person, A. Företrädare för säljarbolaget var en person, B. Vid förvärvet fanns en obeskattad vinst i ROK-bolaget om ca 1,9 mkr. Samma dag förvärvade ROK-bolaget för 6,3 mkr en licensrättighet avseende belysningssystem för nödutgångar. Licensrättigheten skulle gälla under fyra år i bl.a. Storbritannien. Säljare av licensrättigheten var ett bolag vars företrädare och huvudsaklige ägare var den nyss nämnda A. Bolaget ifråga hade tidigare förvärvat licensrättigheten från en person, C. Denne var enda ordinarie styrelseledamot i ROK-bolaget. Enligt skattemyndighetens bedömning saknade licensrättigheten värde. Till stöd för denna bedömning har myndigheten hänvisat till bl.a. en uppgift från Patent- och registreringsverket (PRV) enligt vilken patentet hade upphört i Storbritannien redan år 1986. ROK-bolaget bedrev inte heller någon marknadsföring av belysningssystemet. Inte heller förekom någon försäljning. ROK-bolagets förvärv av licensrättigheten och värdering av denna till 6,3 mkr har enligt skattemyndigheten endast varit avsedd att möjliggöra avskrivningar på denna med 30 % så att den obeskattade vinsten i ROK-bolaget om 1,9 mkr skulle undgå beskattning. För år 1993 hade ROK-bolaget yrkat värdeminskningsavdrag avseende licensrättigheten med 30 % av 6,3 mkr, dvs. med 1,9 mkr. År 1994 och 1995 gjordes inga avskrivningar. Skattemyndigheten har noterat att intressegemenskap förelåg mellan inblandade parter.

Den 27 december 1995 förvärvade ROK-bolaget aktierna i sex s.k. skalbolag. Förvärvet skedde genom att ett bolag företrätt av B, i kommission för ROK-bolaget, förvärvade aktierna i de sex skalbolagen. Förvärvet finansierades med hjälp av ett kortfristigt lån från ett kommanditbolag, också detta företrätt av B. Kommanditbolaget begärde inte någon säkerhet för lånet. Efter förvärvet av de sex bolagen lånade ROK-bolaget de likvida medlen från de köpta bolagen och använde dessa medel för återbetalning till kommanditbolaget. De sex dotterbolagen å sin sida förvärvade, före årsskiftet 1995/96, licensrättigheter till ett redovisat sammanlagt värde av 49 mkr. Köpeskillingen bokfördes i respektive bolag som leverantörsskuld. Rättigheterna avsåg rätten att marknadsföra och försälja badrumsinredningar, en rättighet per dotterbolag och europeiskt land.

Vad gäller lånen från dotterbolagen till ROK-bolaget skall dessa enligt skattemyndigheten anses som förtäckta vinstutdelningar eftersom moderbolagets ekonomiska ställning var så svag att lånen inte kunde förväntas bli återbetalda. Vid bedömningen av om ROK-bolaget varit solvent vid tidpunkten för lånen skall inte värdet av aktierna i dotterbolagen beaktas. Dessa hade för övrigt inga ekonomiska möjligheter att marknadsföra de inköpta licensrättigheterna eftersom de tömts på sina likvida medel.

A-sons yttrande

A-son har anfört bl.a. följande. Vid revisionen av ROK-bolagets redovisning för räkenskapsåret 1995 var hans bedömning att han inte kunde anmärka på ROK-bolagets värdering av den aktuella licensrätten om han inte hade ett underlag för detta eller hade klar anledning att misstro de uppgifter som han erhöll från ROK-bolaget. ”Grunden för anskaffningskostnaden var ytterst vad bolaget var berett att betala för rätten i de geografiska områdena.” Han diskuterade värderingsproblemet med företrädare för ROK-bolaget, tog del av ett värderingsintyg samt bedömde att det rörde sig om en produkt som borde ha ett värde och en marknad. Vid sin bedömning av värdet tog han även hänsyn till att man på koncernnivå hade beaktat en inte oväsentlig avskrivning av de licensrättigheter som dotterbolagen förvärvat. Han hade utan framgång sökt kontakt med ROK-bolagets tidigare revisor. Vid tidpunkten för revisionen kände han inte till att det fanns intressegemenskap mellan inblandade parter.

Vad gäller dotterbolagen bedömde han att det inte fanns underlag för att i respektive revisionsberättelse ifrågasätta rättigheternas värde bl.a. mot bakgrund av att rättigheterna hade förvärvats strax före bokslutsdagen och att en inte oväsentlig avskrivning hade skett i respektive bolag. Marknadsföring hade påbörjats och ägaren till ROK-bolaget uppgett att denne var beredd att bistå med finansiering av denna. A-son framhåller att han i sina revisionsberättelser för år 1996 avstyrkt fastställande av balans- och resultaträkningar. ”Min bedömning var vid denna tidpunkt att då licensrättigheterna inte genererat några egentliga intäkter så borde en betydande nedskrivning ske.”

Vad beträffar skattemyndighetens ifrågasättande av det lagliga i överförandet av dotterbolagens likvida medel till moderbolaget anför A-son att ”i återbetalningsförmåga måste man beakta moderbolagets förmåga att erhålla avkastning på sin investering, dvs. utdelning från dotterbolagen. Minst lika viktig i bedömningen av återbetalningsförmågan är att moderbolaget t.ex. kan avyttra aktierna i dotterbolaget och därmed erhålla medel för att lösa lånen. Den fråga som uppkommer är om dotterbolagen kan beakta detta förhållande när man bedömer sina respektive fordringar mot moderbolaget. Min bedömning har varit att så självfallet är fallet. Enligt den doktrin som gäller på området är det inget som hindrar ett borgenärsbolag att beakta värdet av egna aktier som innehas av galdenärsbolaget när borgenärsbolaget bedömer värdet av en fordran”.

A-sons dokumentation

RN har tagit del av A-sons dokumentation av revisionen i ROK-bolaget och dotterbolagen avseende räkenskapsåret 1995.

Enligt den dokumenterade granskningsplanen för ROK-bolaget skulle revisionen inriktas på ”substansgranskning med särskild inriktning på licensrätten samt rimlighetsbedömning och stickprov i resultaträkningen”. Det framgår inte av dokumentationen om dessa revisionsåtgärder utförts. Av ett registreringsbevis från februari 1996 som ingår i dokumentationen framgår att det bolag som förvärvat licensrättigheten från C och därefter sålt den till ROK-bolaget hade samma adress som C (Northampton, England). Av ett bolagsstämmoprotokoll från november 1995 kan utläsas att C, i varje fall vid denna tidpunkt, var ende ägare till ROK-bolaget.

Enligt granskningsplanen för respektive dotterbolag skulle för varje bolag utföras substansgranskning av balansräkningen. Av dokumentationen framgår inte om dessa revisionsåtgärder utförts. För fyra av bolagen finns i dokumentationen granskningsintyg med varierande innehåll utfärdade av bolagens tidigare revisorer och avseende tiden från räkenskapsårets början och fram till försäljningen till ROK-bolaget i slutet av året. I några fall har avgående revisor granskat enbart räkenskaperna och i andra fall kommenterat även styrelsens förvaltning. Av dokumentationen framgår inte huruvida A-son vidtagit några

kompletterande granskningsåtgärder i de fyra bolag där granskningsintyg fanns. Beträffande övriga två dotterbolag finns inga som helst tecken på att granskning över huvud taget utförts. Huruvida några överväganden gjorts beträffande värdet på förvärvade licensrättigheter och tillämpade principer för avskrivning av dessa framgår inte av dokumentationen för något av bolagen. Av registreringsbevis från våren 1996 framgår att C hade en adress även i London och att det bolag som sålt licensrättigheterna till dotterbolagen hade samma adress.

RN har vid sin genomgång av revisionsdokumentationen för dotterbolagen noterat ett mycket nära samband mellan köpeskillingen för förvärvade licensrättigheter, 2,8 mkr till 15,4 mkr, och respektive förvärvat bolags obeskattade vinstmedel. I dokumentationen finns inte något som tyder på att A-son övervägt huruvida moderbolagets lån från dotterbolagen stred mot det s.k. förvärvslåneförbudet (12 kap. 7 § 3 st. ABL) eller var att anse som förtäckta vinstutdelningar.

RN gör följande bedömning.

A-son utsågs till revisor i ROK-bolaget den 30 november 1995 och i de sex dotterbolagen i anslutning till att de under årets slutskede förvärvades av ROK-bolaget. Han har lämnat rena revisionsberättelser avseende år 1995 för samtliga bolag.

A-son har anfört att han inte kunde anmärka på ROK-bolagets värdering av licensrättigheten om han inte hade ett underlag därför eller klart misstrodde de uppgifter han erhöll från bolaget. Enligt god revisions sed skall emellertid en revisor inte godta någon post om han inte har underlag som på ett övertygande sätt verifierar postens värde. Att som A-son enbart diskutera värdet med bolagsledningen kan naturligtvis inte anses vara tillräckligt för att bedöma ROK-bolagets enda egentliga tillgång. Handel med immateriella tillgångar är ett område där det generellt sett finns anledning för en revisor att vara särskilt vaksam. Härutöver fanns starka indikationer på att det fanns osäkerhet beträffande värderingen. En sådan viktig omständighet var tidigare revisors motivering för att avge oren revisionsberättelse. En annan indikation var att rättigheten, som hade en giltighetstid om fyra år, ännu två år efter förvärvet inte hade lett till några intäkter. Vidare fanns i A-sons dokumentation uppgift om att C, som styrelseledamot och ende ägare i ROK-bolaget (i vart fall från november 1995) och det bolag som sålt licensrättigheten till ROK-bolaget hade samma adress. Således fanns många starka skäl som borde ha föranlett A-son att göra en självständig och noggrann granskning av licensrättighetens värde. RN finner att A-son genom att underlåta detta allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN noterar att ROK-bolaget år 1995 inte redovisat någon avskrivning på licensrättigheten. Om avskrivning gjorts hade det egna kapitalet varit förbrukat. Varken av dokumentationen eller av vad A-son anfört till RN framgår om han reflekterat över att avskrivningarna upphört. Däremot har han åberopat att han vid sin bedömning av värdet av ROK-bolagets licensrättighet beaktade att avskrivningar detta år skett i dotterbolagen. Förekommande avskrivningar hos dotterbolagen motiverar givetvis inte att avskrivningar underläts i ROK-bolaget.

Varken av dokumentationen eller av vad A-son anfört framgår att han ens gjort försök att belägga värdet på de licensrättigheter som förvärvats av dotterbolagen. RN vill återigen framhålla att det måste vara en självklarhet för en kvalificerad revisor att inte godta värden på väsentliga balansposter om det inte finns underlag som styrker dessa. Vid sin revision av räkenskapsåret 1995 hade A-son att bedöma huruvida det redovisade värdet av rättigheterna var försvarbart i varje bolag för sig. Han borde bl.a. ha övervägt huruvida den köpeskillning respektive bolag erlagt var motiverbar utifrån det geografiska täckningsområdet för respektive licensrättighet. Anskaffningsvärdena varierade mellan 2,8 mkr och 15,4 mkr. Av respektive bolags årsredovisning framgår inte vilket land som den förvärvade rättigheten avsåg. Det fanns vidare flera indikationer på att värderingarna kunde ifrågasättas. En sådan indikation var den mycket nära överensstämmelsen mellan 30 % av anskaffningsvärdet för licensrättigheten

i respektive bolag och bolagets obeskattade vinstmedel. Av uppgifter i A-sons dokumentation framgår också det adressband som fanns mellan det bolag som sålt licensrättigheterna till dotterbolagen och ROK-bolagets ägare. Med beaktande av förhandenvarande omständigheter framstår A-son underlåtelse att vidta åtgärder för att bilda sig en egen självständig uppfattning om licensrättigheternas värde som ett synnerligen allvarligt åsidosättande av god revisionssed.

Av dokumentationen framgår inte, och A-son har heller inte hävdad, att han i övrigt skulle ha vidtagit några revisionsåtgärder i dotterbolagen. Den omständigheten att de avgående revisorerna i fyra av de av ROK-bolaget förvärvade bolagen avgett granskningsintyg med olika innehåll för den del av året de varit valda revisorer befriar inte den revisor, som i sin revisionsberättelse uttalar sig om hela räkenskapsåret, från att göra egna kompletterande revisionsåtgärder med beaktande av de granskningsinsatser som utförts av avgående revisor. Även i detta avseende har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Förtäckt vinstutdelning föreligger om ett bolag lämnar lån till aktieägare, vars ekonomi vid lånetillfället är sådan att återbetalning inte kan påräknas. Ett sådant lån är att betrakta som olovlig vinstutdelning enligt 12 kap. 1 § ABL i den mån det lånebelopp som inte kan återbetalas överskrider gränsen för vad som lagligen kan utdelas. RN konstaterar att det måste ha framstått som synnerligen tveksamt om ROK-bolaget i framtiden till dotterbolagen skulle kunna betala tillbaka de lån som den 31 december 1995 uppgick till 22,4 mkr. ROK-bolagets egna kapital utvisade en brist på 6 tkr. Aktiekapitalet uppgick till 50 tkr. De överväganden som A-son i yttrande till RN uppger att han gjort i denna fråga kan inte verifieras av dokumentationen. Med beaktande av vad som i övriga avseenden framkommit om A-sons revisionsinsatser bedömer RN det som föga sannolikt att han i samband med revisionen skulle ha gjort någon allvarligt menad analys av denna fråga.

RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son utfört sina revisionsuppdrag i ROK-bolaget och dess dotterbolag på ett sätt som måste karakteriseras som direkt undermåligt.

RN:s sammanfattande bedömning och beslut

I samtliga här behandlade revisionsuppdrag – revisioner av MFAB och MMAB samt av ROK-bolaget och dess dotterbolag – har A-son beträffande poster som varit väsentliga för respektive bolags resultat och ställning antingen okritiskt godtagit av bolagsföreträdare lämnade muntliga upplysningar eller inte ens försökt att få redovisade värden verifierade. A-son har underlåtit att vidta erforderliga kontrollåtgärder för att bilda sig en egen uppfattning om posternas värde trots att de svar han erhållit varit ofullständiga eller oklara eller det eljest funnits tydliga indikationer på osäkerhet i värderingen. Som särskilt anmärkningsvärt i detta sammanhang framstår att A-son uppenbarligen negligerat vad tidigare revisor i ROK-bolaget anfört som skäl för att varken till- eller avstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning. A-son har även i flera andra väsentliga avseenden brustit i de skyldigheter som ålegat honom som revisor. Dessutom är A-sons dokumentation av ifrågavarande revisionsuppdrag ytterst bristfällig.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son i hög grad och i grundläggande avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De omständigheter som framkommit måste anses som synnerligen försvårande. Därmed finns grund för upphävande av A-sons auktorisation som revisor.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall, Ingrid Ullberg samt Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen

Länsrätten i Stockholms län, rotel 333

Dom 2002-06-12 i mål nr 2819-00

A-son har överklagat RN:s beslut och yrkat att beslutet om upphävande av hans auktorisation skall undanröjas. Som skäl har han, vad gäller val av påföljd, anfört bl.a. följande.

De brister som RN funnit vad gäller hans granskningsinsatser har bedömts orimligt hårt. Omständigheter, som ägt rum innan han valdes till revisor samt omständigheter som han inte känt till och rimligen inte heller kan kritiseras för att inte ha känt till, har vägts in. RN har vad avser MFAB och MMAB bedömt att det inte fanns någon invändning mot inriktningen av hans granskningsinsatser men RN finner det anmärkningsvärt att han inte vidtagit ytterligare granskningsåtgärder i ett par angivna avseenden. RN har därvid förringat de åtgärder han faktiskt vidtagit. Av granskningsdokumentationen framgår t.ex. att av den totala varukostnaden på 2,3 mkr har drygt 1,5 mkr följts upp. Av totalt 1 mkr avseende främmande tjänster har 519 000 kr följts upp. Han har inte heller låtit sig nöja med endast muntliga förklaringar från företagsledaren utan de har utgjort komplement till de iakttagelser och bedömningar han gjort. Vidare anmärkte man inte enligt god revisions sed vid den aktuella tidpunkten i revisionsberättelsen med mindre det mervärdesskattebelopp som inte inbetalts i rätt tid utgjorde ett väsentligt belopp. När RN nu kritiserar honom på denna punkt gör man det således utifrån dagens praxis vilken givetvis inte är tillämplig vid en bedömning av en revisorsinsats som ägde rum flera år tillbaka i tiden. Han kan därför inte anses ha avvikit på ett allvarligt sätt från sina skyldigheter som revisor.

Vad avser ROK-bolaget och dess dotterbolag vill han understryka att han valdes till revisor i bolagen först under slutet av år 1995. Den beskrivning RN ger i beslutet av ROK-bolagets verksamhet omfattar således tid han inte var revisor i bolaget och dessa omständigheter kan ha kommit att vägas in i beslutet. En bedömning måste således göras utifrån de förutsättningar som förelåg vid granskningstillfället. Att styrelseledamoten i ROK-bolaget och det bolag som sålt licensrättigheten till ROK-bolaget under år 1993 hade samma adress noterade han t.ex. inte vid revisionen två år senare. Den tidigare revisorn hade för övrigt inte ifrågasatt förvärvet av rättigheten. De brister som riktats mot hans granskningsåtgärder kan inte rimligen utifrån de förutsättningar som förelåg vid granskningstillfället bedömas som så synnerligen allvarliga att hans auktorisation skall upphävas. RN har inom ramen för dess systematiska uppsökande tillsyn år 1999 granskat A-son och inte funnit någon anledning att anmärka på hans verksamhet. A-son fick inte själv välja ut vilka uppdrag som skulle granskas vilket RN påstått. De revisioner som skulle granskas valdes ut av revisionsbyråns VD.

Man kan inte heller underlåta att ta hänsyn till att han varit verksam som revisor under 30 år utan att tidigare ha erhållit någon kritik. Såväl klienter som kollegor och medarbetare torde kunna vitsorda att A-son har utomordentliga kunskaper som revisor. Vid val av påföljd bör vidare följande beaktas. Kammarrätten i Stockholm har i målet 4711-1997 funnit att det var en förmildrande omständighet att den revisor som var aktuell i målet varit verksam i trettio år utan att någon kritik riktats mot honom. De revisorsinsatser som RN nu bedömt har ägt rum för många år sedan. Handläggningstiden hos RN har varit lång.

RN har bestritt bifall till yrkandet. Som skäl har nämnden anfört bl.a. följande.

A-son har i hög grad och i flera grundläggande avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor och omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. RN anser att förevarande disciplinärenden avser synnerligen allvarliga brister. Det är visserligen riktigt att A-son varit verksam som auktoriserad revisor under lång tid utan att erhålla någon kritik för sina revisionsinsatser. Det är också riktigt att RN inom ramen för sin systematiska uppsökande tillsyn inte funnit anledning till kritik avseende de granskade uppdragen. Inte

desto mindre finns det en gräns även för vad en i övrigt välmeriterad revisor kan göra, eller underlåta, utan att hans auktorisation upphävs. RN har i de nu aktuella ärendena funnit att A-son i hög grad och i flera grundläggande avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor och omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. RN har inte ifrågasatt att A-son har tillräckliga kunskaper.

Länsrätten har den 29 maj 2002 på begäran av A-son hållit muntlig förhandling i målet.

Länsrätten (rådmannen skiljaktig) beslutade att med ändring av RNs beslut tilldela A-son en varning. Som skäl anfördes i huvudsak följande.

Av artikel 6 punkt 1 i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de Grundläggande friheterna (Europakonventionen) framgår att var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. A-son har i länsrätten anfört att förfarandet i RN strider mot Europakonventionen. Grunden härför skulle vara att han i praktiken varit berövad möjligheten till en rättvis och offentlig förhandling samt att RN inte skulle vara opartisk. Av RN:s arbetsordning framgår dock att nämndens ärenden bereds av dess kansli. Det är kanslichefen som planerar och fördelar arbetet samt utser den som skall handlägga ärendet. Varken nämndens ordförande eller dess ledamöter deltar i ärendenas beredning. Förfarandet i RN och den fortsatta domstolsprövningen måste därför anses uppfylla kraven i Europakonventionen.

A-son har i flera fall okritiskt godtagit företagsledningens uppgifter. Dessa har varit ofullständiga och i flera fall saknat verifiering varför A-son borde ha följt upp uppgifterna och fördjupat granskningen. Det kan inte anses vara tillfyllest att anmärka på bristerna i revisionspromemoria till företagsledningen. Han har också brutit mot aktiebolagslagens bestämmelser genom att underlåta att anmärka på MFABs bristande mervärdesskattebetalning i revisionsberättelsen. A-son har därför åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-sons granskning av såväl ROK-bolagets licensrättighet som dotterbolagets kan inte anses vara annat än bristfällig. Det förekom tydliga indikationer på att transaktionernas enda syfte var att undgå skatt. Adressbandet mellan bolagets huvudägare och säljaren av licensrättigheterna torde ha framgått om revisionerna utförts i enlighet med god revisionssed. Det torde även ha framstått som ytterst tveksamt om dotterbolagets lån till moderbolaget skulle kunna återbetalas. A-son har därför på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Med hänsyn till att A-son varit verksam som revisor i 30 år, ärendets långa handläggningstid och det såvitt känt inte i övrigt riktats några anmärkningar mot hans verksamhet är det dock tillfyllest att tilldela A-son en varning.

Rådmannen var skiljaktig och anförde för egen del följande.

Han anser att överklagandet helt skall avslås eftersom omständigheterna i målet i den bemärkelse RN funnit måste anses synnerligen försvårande. Majoritetens uppfattning att det på vissa grunder är tillfyllest att tilldela A-son en varning delas således inte.