

LR: dom 1999-09-06, mål nr Ö 3997-99

D 4/99

Skattemyndigheten i Y län (skattemyndigheten) har till Revisorsnämnden (RN) inkommit med en underrättelse avseende auktoriserade revisorn A-son. Skattemyndigheten ifrågasätter utformningen av ett antal revisionsberättelser som A-son avgivit den 28 juni och den 27 december 1996 samt den 25 februari 1998.

Skattemyndigheten uppger i sin anmälan följande. I samtliga förevarande revisionsberättelser har A-son angett att en promemoria upprättats i samband med revisionen. Revisionsberättelserna har sänts in till skattemyndigheten utan uppgift om promemoriornas innehåll. Skattemyndigheten anser inte att det är tillräckligt att enbart påtala missförhållanden i en promemoria som inte är tillgänglig för samtliga intressenter.

A-son har yttrat sig och anfört bl.a. följande. I revisionsberättelserna har han angett att en promemoria upprättats. Promemorian är en del av revisionsberättelsen. I promemoriorna har han i några fall angett vissa eventuella oegentligheter. Genom att sända in kopior av revisionsberättelserna till skattemyndigheten har han fullgjort sina skyldigheter enligt 10 kap 10 § aktiebolagslagen. Varken aktiebolagslagen eller FAR:s anvisningar kräver att en kopia på en upprättad promemoria skall bifogas revisionsberättelsen. Tvärtom skulle en informationsgivning kunna komma i konflikt med hans tystnadsplikt som revisor. Eftersom en promemoria är en del av revisionsberättelsen får de som är intresserade anses ha blivit upplysta om ett eventuellt missförhållande genom den orena revisionsberättelsen. Det ligger då i deras eget intresse att kontakta bolaget för att få ta del av promemorian och om de inte gör det kan detta inte läggas till till last. För övrigt finner han det märkligt att skattemyndigheten ger förslag till hur revisionsberättelsen skall utformas.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap 10 § andra stycket aktiebolagslagen (1975:1385) i dess lydelse före den 1 januari 1996 framgår att revisorn i revisionsberättelsen skall uttala huruvida årsredovisningen upprättats enligt aktiebolagslagen. Vidare framgår det av tredje stycket samma paragraf att revisorn i revisionsberättelsen bl.a. skall anmärka om styrelsen eller verkställande direktören handlat i strid med aktiebolagslagen eller bolagsordningen. Av fjärde stycket samma paragraf framgår det att revisorn också skall anmärka om bolaget inte fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter. Enligt paragrafens femte stycke skall revisorn, om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att bolaget inte fullgjort skyldighet enligt fjärde stycket 1–4, genast sända in en avskrift av revisionsberättelsen till skattemyndigheten.

RN har tagit del av kopior av A-sons upprättade revisionsberättelser och promemorior.

I det första bolagets revisionsberättelse, avseende räkenskapsåret den 1 september 1996–31 augusti 1997, har A-son avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningen, förslaget till vinstdisposition samt ansvarsfrihet för styrelsen. A-son har inte motiverat sitt ställningstagande. I revisionsberättelsen har han angett att en promemoria upprättats i samband med revisionen. Promemorian har inte bifogats revisionsberättelsen. I promemorian har A-son gjort anmärkningar bl.a. om att viss kontrolluppgift ej syntes ha avlämnats och att löner, skatteavdrag och sociala avgifter ej heller synes bokförda/redovisade. Dessutom har han anmärkt i promemorian att bolaget inte redovisat mervärdesskatt i rätt tid och avskrivning inte skett på anläggningstillgångar.

Enligt RN:s mening är samtliga brister, som A-son i enlighet med det anförda har påtalat i sin promemoria, av sådan karaktär att de borde ha anmärkts i revisionsberättelsen. Att, som skett, i revisionsberättelsen ange att en promemoria upprättats innebär inte att upplysningsplikten i 10 kap 10 § aktiebolagslagen fullgjorts. A-son har härigenom åsidosatt sin skyldighet som revisor. Till detta kommer att A-son förfarit felaktigt genom att i revisionsberättelsen underlåta att motivera sitt avstyrkande.

I det andra bolagets revisionsberättelse, avseende räkenskapsåret den 1 juli 1995–30 juni 1996, har A-son tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningen, förslaget till vinstdisposition samt ansvarsfrihet för styrelsen. Även i denna revisionsberättelse har han angett att han i samband med revisionen har upprättat en promemoria. Promemorian har inte bifogats till revisionsberättelsen. I promemorian har A-son dels ifrågasatt om en fordran utgör ett förbjudet lån och dels uppgett att en annan fordran utgör ett förbjudet lån. Vidare innehåller promemorian påpekande om att avdrag för mervärdesskatt har gjorts vid inköp från privatpersoner.

RN finner att åtminstone uppgiften om förbjudna lån borde ha anmärkts i revisionsberättelsen. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sin skyldighet som revisor.

Av det tredje bolagets revisionsberättelse, avseende räkenskapsåret den 1 juli 1995–30 juni 1996, kan inte utläsas om A-son tillstyrker eller avstyrker fastställandet av resultat- och balansräkningen, förslaget till vinstdisposition samt ansvarsfrihet för styrelsen. Detta strider mot 10 kap 10 § tredje och sjätte styckena aktiebolagslagen. A-son har således brutit i detta avseende. Även i denna revisionsberättelse har A-son angett att en promemoria upprättats i samband med revisionen. Promemorian har inte bifogats till revisionsberättelsen. Promemorian innehåller påpekanden bl.a. om att bolaget inte betalat skatter och sociala avgifter i rätt tid. Vidare har ifrågasatts om inte ett reseförskott och en fordran är ett förbjudet lån. RN finner att A-son även i detta fall utformat revisionsberättelsen i strid med 10 kap 10 § aktiebolagslagen och således även här åsidosatt sin skyldighet som revisor.

I det fjärde bolagets revisionsberättelse, avseende räkenskapsåret den 1 januari–31 december 1995, har A-son tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningen, förslaget till vinstdisposition samt ansvarsfrihet för styrelsen under förutsättning att en upprättad promemoria beaktas. Inte heller här har han till revisionsberättelsen bifogat den åberopade promemorian. I promemorian har A-son ifrågasatt om en viss fordran är att betrakta som ett förbjudet lån.

Som ovan nämnts skall revisionsberättelsen innehålla uttalanden angående fastställande av balans- och resultaträkning, förslaget till vinstdisposition samt ansvarsfrihet för styrelsen. I förarbetena till aktiebolagslagen anføres bl.a. följande såvitt avser ifrågavarande uttalanden (prop 1975:103 s 433f). Revisorerna bör i allmänhet tillstyrka eller avstyrka ansvarsfrihet men har inte ovillkorlig skyldighet därtill utan kan i tveksamma fall begränsa sig till att ange skäl för eller emot ansvarsfrihet. Beträffande fastställandet av balans- och resultaträkningen kan revisorerna endast undantagsvis underlåta att direkt till- eller avstyrka fastställande och i stället påpeka att bolagsledningens förslag rörande samma räkning i visst angivet avseende kan ge anledning till tvekan. I fråga om dispositionen rörande vinst eller förlust skall revisorerna tillstyrka eller avstyrka förslaget eller i vart fall uttala sig därom. Slutligen uttalas i propositionen att revisorerna givetvis är skyldiga att göra en anmärkning i revisionsberättelsen om den föreslagna dispositionen strider mot aktiebolagslagen eller bolagsordningen.

RN finner mot bakgrund av det anförda att det strider mot 10 kap 10 § aktiebolagslagen att i en revisionsberättelse villkora ett tillstyrkande med hänvisning till en promemoria som inte fogats till berättelsen. A-son har därför genom utformningen av revisionsberättelsen åsidosatt sin skyldighet som revisor.

RN finner sammanfattningsvis att A-son vid upprättandet av de aktuella revisionsberättelserna åsidosatt de krav som aktiebolagslagen och god revisionssed ställer på

utformningen av och innehållet i en revisionsberättelse. A-son har därigenom allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Med stöd av 22 § lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Åsa-Pia Järliden, Margit Knutsson, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall, och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Per Eskilsson samt byrådirektören Marianne Carlsson, föredragande.