

LR: dom 2007-10-18, mål nr 16358-07

D 24/07

Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från Ekobrottsmyndigheten rörande auktoriserade revisorn A-son och har med anledning härav öppnat ett disciplinärende, dnr 2004-742. Vidare har RN öppnat ytterligare ett disciplinärende med anledning av en till RN inkommen underrättelse från Skatteverket rörande A-son, dnr 2006-1505.

Dnr 2004-742

Av handlingarna i ärendet framgår följande. A-son var vald revisor i ett aktiebolag samt i ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var komplementär. Kommanditbolaget bedrev butiksförsäljning av CD-skivor, konsertbiljetter och musikinstrument. Räkenskapsåret 2000 omsatte kommanditbolaget 73 mnkr. Biljettförsäljningen uppgick årligen till ca 30 mnkr. Bolagens ägare, här kallad företagsledaren, dömdes i september 2005 av Hovrätten för Västra Sverige till ansvar för grov förskingring. Brottet bestod i att denne, som företrädare för kommanditbolaget då detta var på obestånd under år 2001, underlät att avskilja och redovisa ca 3 mnkr som kommanditbolaget hade uppburit som redovisningsmedel vid försäljning av konsertbiljetter åt två biljettförmedlingsbolag. A-son lämnade den 15 september 2001 en revisionsberättelse för kommanditbolaget. I denna anmärkte han på att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid samt att årsredovisningen var upprättad för sent. Därutöver innehöll revisionsberättelsen inga anmärkningar. – Aktiebolaget upprättade den 7 september 2001 en kontrollbalansräkning som avsåg förhållandena per den 31 december 2000. Som enda tillgång redovisade aktiebolaget en andel i kommanditbolaget. Den 15 september 2001 lämnade A-son ett yttrande över kontrollbalansräkningen. I yttrandet uppgav han att han hade svårt att bedöma riktigheten i det i kontrollbalansräkningen upptagna övervärdet i aktiebolagets andel i kommanditbolaget. I övrigt innehöll yttrandet inga anmärkningar.

A-son har anfört följande. Räkenskapsåret 2000 var hans första år som revisor i de båda bolagen. Vid revisionen tog han inte del av några avtal med konsertarrangörer eller andra åt vilka kommanditbolaget sålde biljetter. Han gjorde dock bedömningen att kommanditbolaget agerade ”i eget namn” vid försäljning av biljetter. Det var även vanligt förekommande att kommanditbolaget betalade konsertarrangörer för sent utan att några rättsliga åtgärder vidtogs. Arrangörerna agerade inte som om de medel kommanditbolaget uppbar utgjorde redovisningsmedel. Om arrangörerna hade ansett att det var fråga om redovisningsmedel borde de rimligtvis ha agerat vid betalningsförseningar och krävt omedelbar reglering av sina fordringar. Av de avtal som han i efterhand har tagit del av kan det inte utläsas att bestämmelserna om redovisningsmedel är tillämpliga. Det framgår av 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200) att den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst och uppbar likviden skall, liksom huvudmannen, anses som säljare respektive förvärvare av varan eller tjänsten. Han fann inte anledning att informera sig om vad som utgör branschpraxis i fråga om biljettförsäljning av

aktuellt slag. – Aktiebolagets styrelse insåg först i samband med upprättandet av bokslutet för räkenskapsåret 2000 att bolagets eget kapital understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. Eftersom varulagret i kommanditbolaget var den enskilt största och mest väsentliga tillgångsposten för att kunna bedöma aktiebolagets resultat och ställning valde styrelsen att upprätta en kontrollbalansräkning per det datum vid vilket den senaste lagerinventeringen hade gjorts, vilket var den 31 december 2000. Den 31 augusti 2001 träffades ett avtal om överlåtelse av en del av kommanditbolagets rörelse till en extern köpare. Med hänsyn till den förestående överlåtelsen bedömde företagsledaren att aktiebolaget inte var likvidationspliktigt och att aktiebolaget skulle kunna fullfölja samtliga förpliktelser. Först i oktober 2001 stod det klart att kommanditbolagets resultat för räkenskapsåret 2001 visade ett betydande underskott.

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärende de äldre bestämmelserna.

Det aktuella räkenskapsåret var A-sons första år som revisor i kommanditbolaget. Mot bakgrund härav ankom det på honom att grundligt informera sig om bolagets verksamhet och dess rutiner. Eftersom försäljning av biljetter åt konsertarrangörer utgjorde en väsentlig del av bolagets verksamhet borde rutinerna kring denna försäljning ha ägnats särskild uppmärksamhet. A-son uppger att han bedömde att kommanditbolaget agerade ”i eget namn” vid försäljning av biljetterna och att konsertarrangörernas agerande tydde på att de medel som bolaget uppbar inte utgjorde redovisningsmedel. Med hänsyn till att speciella regler gäller för hantering av redovisningsmedel¹ borde det ha varit en angelägen åtgärd för honom att klarlägga huruvida redovisningsskyldighet förelåg i förhållande till de konsertarrangörer åt vilka kommanditbolaget sålde biljetter. Han har dock inte granskat de avtal som bolaget hade slutit med arrangörerna och inte heller undersökt vilken branschpraxis som råder vid transaktioner av aktuellt slag. Vad han har anfört om att kommanditbolaget har sålt biljetter ”i eget namn” saknar avgörande betydelse i sammanhanget, då försäljning i eget namn inte utesluter att redovisningsskyldighet föreligger. RN finner sammanfattningsvis att A-sons granskning i aktuellt avseende inte har varit tillräcklig.

Fram till den 1 januari 2002 föreskrevs i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) att det åligger styrelsen i ett aktiebolag att upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Om denna visar att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet skall frågan om bolaget skall gå i likvidation hänskjutas till bolagsstämman. Motsvarande bestämmelser återfinns numera i 25 kap. 13–17 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

För att bolagsstämman skall kunna fatta ett korrekt beslut i frågan om bolaget skall gå i likvidation måste den kontrollbalansräkning som utgör underlag för beslutet i möjligaste mån avse aktuella förhållanden. Värderingen skall alltså inriktas på en tidpunkt så nära stämman som möjligt.² Den kontrollbalansräkning som aktiebolagets styrelse upprättade den 7 september 2001 avsåg förhållandena i bolaget per den 31 december 2000, dvs. mer än åtta månader tillbaka i

¹ Se lagen (1944:181) om redovisningsmedel samt BFN U 90:5 Bokföring av redovisningsmedel

² Se prop. 2000/01:150 s. 94, bet. 1991/92:LU10, s. 7 f. samt Andersson m.fl: Aktiebolagslagen – En kommentar, sid. 25:35

tiden. Att så inaktuella uppgifter används i en kontrollbalansräkning är inte tillfredsställande och måste anses förfela syftet med upprättande av kontrollbalansräkningar. A-son borde ha uppmärksammat bolagets styrelse på dess skyldighet att upprätta en kontrollbalansräkning som utvisade bolagets ställning vid en betydligt mer aktuell tidpunkt.

Dnr 2006-1505

Av handlingarna i ärendet framgår följande. A-son var vald revisor i ett aktiebolag. Bolaget redovisade i sin årsredovisning för räkenskapsåret 2005 en omsättning om 2,9 mnkr och kostnader för löner och andra ersättningar om 568 000 kr. Årsredovisningen avgavs den 10 juli 2006 och A-son lämnade samma dag en revisionsberättelse utan anmärkningar. I ett brev, som ankom till Skatteverket den 20 juli 2006, lämnade bolaget en rättad kontrolluppgift avseende lön till bolagets verkställande direktör för maj, juli och augusti 2005 samt en uppgift om att bolaget tidigare hade redovisat källskatt och sociala avgifter med för låga belopp för dessa perioder. Såvitt framgår av brevet skulle ytterligare källskatt och sociala avgifter om 45 000 kr ha redovisats och betalats.

A-son har uppgett följande. I samband med att bolagets bokslut för räkenskapsåret 2005 upprättades framkom det att bruttolöner om 84 500 kr till bolagets verkställande direktör inte hade redovisats. Med anledning av detta upprättade bolaget den 6 juli 2006 det ovan nämnda rättelsebrevet. Revisionen av räkenskaperna och årsredovisningen genomfördes den 7–8 juli 2006 och revisionsberättelsen avgavs den 10 juli 2006. A-sons uppfattning var att brevet då redan hade skickats till Skatteverket. Den oredovisade lönen och källskatten hänförde sig visserligen till tre perioder, men då det enligt hans bedömning var fråga om större belopp endast i två av dessa perioder bedömde han att det begångna felet inte var så väsentligt att det borde föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen. Han var ”övertygad om” att Skatteverket redan var informerat om förhållandena.

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) följer att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen bland annat om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att lämna skattedeklaration enligt skattebetalningslagen (1997:483) eller att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1–2 §§ skattebetalningslagen.

Det kan konstateras att A-son, då han lämnade sin revisionsberättelse, var medveten om att bolaget under det reviderade räkenskapsåret hade ingett felaktiga skattedeklarationer samt att bolaget under samma år hade erlagt källskatt och arbetsgivaravgifter med för låga belopp. De oredovisade lönebeloppen var inte oväsentliga. Det ankom därmed på honom att anmärka i revisionsberättelsen på att bolaget inte hade fullgjort sina skyldigheter i fråga om lämnande av korrekta skattedeklarationer samt betalning av skatter och avgifter. Det förhållandet att det aktuella brevet till Skatteverket hade upprättats medför ingen annan bedömning.

Sammanfattande bedömning

A-son har utfört en bristfällig revision i ett kommanditbolag samt underlåtit att för styrelsen i ett aktiebolag påtala dess skyldighet att upprätta en godtagbar kontrollbalansräkning. Vidare har han, vid revision i ett annat aktiebolag, underlåtit att anmärka i sin revisionsberättelse på att bolaget brutit i sin redovisning och betalning av skatter och avgifter. Han har således i flera

avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendena har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendena.