

LR: dom 2009-11-04, mål nr 7184-09

KamR: beslut att ej meddela PT, 2010-02-03, mål nr 7685-09

D 10/09

Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en kopia av en ansökan om stämning mot bl.a. auktoriserade revisorn A-son och det registrerade revisionsbolag i vilket han är verksam. I stämmingsansökan riktar ett antal (nio) personer, som från år 1989 fram till hösten 2004 var direkta och indirekta ägare av en företagsgrupp som bedrev verksamhet i fastighets- och byggbranschen, skadeståndskrav mot A-son, revisionsbolaget samt ytterligare en av byråns revisorer¹. Sistnämnda revisor har från och med år 1993 till och med räkenskapsåret 2000 reviderat bolag i den aktuella gruppen. För A-sons vidkommande grundas kraven i stämmingsansökan i allt väsentligt på hans revisionsinsatser i två av bolagen i gruppen, ett kommanditbolag och ett aktiebolag, räkenskapsåren 2001 och 2002. För år 2003 har han inte avgett några revisionsberättelser. Huvudfrågan i skadeståndsmålet rör tidpunkten för uttagsbeskattning av moms för byggtjänster som utförts på egna färdigställda fastigheter som är omsättningstillgångar.

Verksamheten i företagsgruppen har bestått i att bygga, förvalta och sälja handikappanpassade bostäder. Gruppen har efter hand utökats med flera företag men av intresse här är ovan nämnda kommanditbolag och aktiebolag. Verksamheten har rent faktiskt bedrivits i kommanditbolaget där aktiebolaget har varit komplementär. Aktiebolaget har ägts av kändandena i skadeståndsmålet samt ytterligare en person med lika stora delar (10 procent vardera). Dessa personer har även varit kommanditdelägare i kommanditbolaget. I bolagens årsredovisningar anges att kommanditbolaget är dotterbolag till aktiebolaget. Bolagen försattes i konkurs hösten 2004.

Uppgifterna i stämmingsansökan

I stämmingsansökan uppges bl.a. följande.

Alltsedan verksamheten påbörjades har bolaget skött momsredovisningen på så sätt att, förenklat uttryckt, momsen på byggnader och andra färdigställda objekt redovisats först sedan försäljning skett. Bolagets revisorer har inte invänt mot detta förfaringssätt utan tvärtom anbefallt detsamma.

Kommanditbolaget har utsatts för två taxeringsrevisioner. Skattemyndigheten, senare Skatteverket, (*nedan refererar RN till Skatteverket*) har vid båda dessa revisioner hävdats att uttagsbeskattningen avseende moms ska ske successivt i takt med att tjänsterna tas ut och inte, som bolaget gjort gällande, då försäljning skett.

Vid den första taxeringsrevisionen, som avsåg tiden från och med januari 1993 till och med oktober 1997, påförde Skatteverket kommanditbolaget ytterligare skatt om ca 9,5 mnkr, inklusive skattetillegg. På inrådan av bolagets dåvarande revisor överklagades beslutet till länsrätten som i dom den 31 mars 1999 fastställde beskattningsbeslutet och till kammarrätten

¹ Denne revisor förnyade inte sin auktorisation per den 30 juni 2002 och står därmed inte längre under RN:s tillsyn.

som i dom den 10 juni 2002 gjorde samma bedömning i den aktuella frågan som länsrätten. Kommanditbolaget överklagade till Regeringsrätten som inte meddelade prövningstillstånd. Bolaget betalade redan 1998 in det av Skatteverket påförda beloppet.

Trots Skatteverkets beslut i november 1997 fortsatte kommanditbolaget att redovisa moms på det sätt man gjort dittills. Varken den dåvarande revisorn eller senare A-son har invänt mot eller avrått bolaget från detta.

Vid Skatteverkets andra taxeringsrevision, som avsåg tiden från och med augusti 1997 till och med januari 2003, konstaterade Skatteverket att uttagmoms fortfarande redovisades felaktigt. Den skatt som kommanditbolaget genom den valda metoden skjutit på framtiden uppgick nu till ca 26 mnkr. Skatteverket ansåg att bolagets agerande tydde på betalningsovilja och att förfarandet var systematiskt. Skatteverket ansökte därför om betalningssäkring. Länsrätten förordnade i ett interimistiskt beslut den 29 augusti 2003 om att så mycket av kommanditbolagets tillgångar som svarade mot 26 mnkr fick tas i anspråk genom betalningssäkring. Åtgärden ledde till att kommanditbolaget och därmed företagsgruppen i dess helhet kom på obestånd och slutligen försattes i konkurs.

RN:s utredning

RN har med anledning av uppgifterna i stämningsansökan inlett utredningar avseende det registrerade revisionsbolaget och senare även avseende A-son. Ärendet mot revisionsbolaget har avskrivits.

A-son har under utredningens gång inkommit med ett flertal yttranden. Tre av kändena i skadeståndsmålet, som under de aktuella räkenskapsåren utgjorde styrelse i kommandit- och aktiebolaget, har begärt att få ta del av A-sons yttranden och har med anledning av dessa gett in kompletterande skrivelser till RN. A-son har beretts tillfälle att yttra sig över kompletteringarna. RN har också förelagt honom att besvara ett antal frågor. Vidare har RN haft tillgång till A-sons dokumentation av revisionsuppdraget.

Det kan redan här konstateras att det på flera områden inte har varit möjligt att utreda vad som förevarit med sådan grad av säkerhet som krävs för att omständigheterna ska kunna läggas till grund för en disciplinär åtgärd. I flera fall står ord mot ord på ett sätt som medför att några säkra slutsatser om händelseförloppet inte kan dras. RN har därför vid sina bedömningar till stor del varit hänvisad till ostridig information, t.ex. vad som framgår av bolagens årsredovisningar och A-sons revisionsberättelser. I det följande avsnittet redogörs för denna information. Mot bakgrund av att frågan om uttagsbeskattning av moms har varit aktuell ända sedan verksamheten påbörjades och att A-son övertagit uppdragen från en revisor på samma revisionsbyrå inbegriper redogörelsen även förhållanden i tiden före det att A-son tillträdde som revisor i bolagen.

Informationen i årsredovisningarna och revisionsberättelserna

Bland handlingarna i ärendet ingår kommanditbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1996–2002 och aktiebolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1998–2002.

Kommanditbolagets årsredovisningar

I kommanditbolagets årsredovisning för 1996 finns ingen information om taxeringsrevisionen eller den aktuella skattefrågan. I årsredovisningen för 1997 sägs att det föreligger en tvist mellan bolaget och Skatteverket beträffande tidpunkten för betalning av moms på färdigställd byggnad.

Årsredovisningarna för 1998-2001 innehåller ingen information om skatteprocessen. I årsredovisningen för 2002, som avgavs den 24 juli 2003, sägs följande.

Bolaget har haft en momsrevision under 2003. Skattemyndigheten har framfört uppfattningen att fastigheterna skall uttagsbeskattas vid färdigställandet trots att fastigheterna är omsättningstillgångar i verksamheten. Bolaget har haft en liknande momsrevision 1998, där man fått betala in uttagmoms, men man har överklagat Kammarrättens dom och väntar nu på prövningstillstånd i Regeringsrätten. Konsekvenserna av Skattemyndighetens ståndpunkt är endast en tidigareläggning av mervärdesskatteuttaget. Bokföringsmässigt skulle detta leda till ett högre bokfört värde alternativt ökade direkta kostnader på fastigheterna och en ökad mervärdesskatteskuld. Finansiellt innebär det en avsevärd likviditetspåfrestning. Bolaget har inte erhållit Skattemyndighetens beräkningar men uppskattar beloppet till ca 15 mnkr.

Aktiebolagets årsredovisningar

I aktiebolagets årsredovisningar för 1998 och 1999 finns ingen information om skatteprocessen. I årsredovisningarna för 2000 och 2001 sägs att dotterbolaget har en tvist i kammarrätten med Skatteverket avseende rätt avräkningstidpunkt för uttagmoms avseende småhus och att dotterbolaget i avvaktan på beslut har inbetalat det av Skatteverket beräknade beloppet avseende färdigställda fastigheter. I årsredovisningen för 2002, som är avgiven den 22 september 2003, sägs följande.

Dotterbolaget [X KB] har under våren 2003 haft en momsrevision avseende åren 1997-2002. Skattemyndigheten har framfört uppfattningen att fastigheterna skall uttagsbeskattas vid färdigställandet trots att fastigheterna är omsättningstillgångar i verksamheten. [X KB] har förlorat en tvist i kammarrätten avseende åren 1992-1996 avseende avräkningstidpunkten för uttagmoms avseende småhus. I avvaktan på prövningstillstånd till Regeringsrätten har bolaget inbetalt det av Skattemyndigheten beräknade beloppet avseende färdigställda fastigheter. Konsekvenserna av Skattemyndighetens ståndpunkt är endast en tidigareläggning av mervärdesskatteuttaget. Bokföringsmässigt skulle detta leda till ett högre bokfört värde på fastigheterna och en ökad mervärdesskatteskuld per ett tidigare datum. Finansiellt innebär detta en avsevärd likviditetspåfrestning för bolaget. I detta bokslut har bolagets ståndpunkt använts. Skattemyndigheten har 2003-08-25 gjort en framställan om betalningssäkring motsvarande 26 miljoner kr. Bolaget har överklagat framställan om betalningssäkring samt beloppets storlek. Bolaget bedömer skulden till 18 miljoner kr då hänsyn tagits till avdragsrätten i ingående mervärdesskatt.

Rapporteringen i revisionsberättelserna för kommanditbolaget

A-sons föregångare på uppdragen har i sina revisionsberättelser för kommanditbolaget gjort uttalanden beträffande moms i samtliga revisionsberättelser från och med räkenskapsåret 1996 till och med räkenskapsåret 2000. De sista tre åren har han gjort i princip likalydande uttalanden rörande förvaltningen enligt följande.

Det åligger revisorn att uttala sig om företaget har fullgjort sin skyldighet att i vissa avseenden låta registrera sig som skattskyldig eller skyldighet att inbetala skatter eller andra avgifter till Skattemyndigheten. Enligt Skattemyndigheten har bolaget inte i rätt tid redovisat och inbetalt mervärdesskatter, dvs. vid fastighetens färdigställandetidpunkt. Bolaget å sin sida hävdar med stöd av vissa uttalanden i förarbetena till mervärdesskattelagen att rätt redovisningstidpunkt för mervärdesskatten är när de av bolaget producerade småhusfastigheterna säljs. Frågan har avgjorts i länsrätten till bolagets nackdel och överklagats till kammarrätten för prövning.

Företagsledningens medlemmar har i övrigt inte vidtagit någon åtgärd eller gjort sig skyldiga till någon försummelse som enligt min bedömning kan föranleda ersättnings-skyldighet mot bolaget.

A-son har i sina revisionsberättelser för kommanditbolaget räkenskapsåren 2001 och 2002, som avgetts den 29 maj 2002 respektive den 5 september 2003, anmärkt följande. ”Vid ett flertal tillfällen under året har mervärdesskatt ej betalats i rätt tid.”

Rapporteringen i revisionsberättelserna för aktiebolaget

Samtliga revisionsberättelser för aktiebolaget räkenskapsåren 1998-2002 är rena. A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 2001 och 2002 har avgetts den 30 maj 2002 respektive den 22 september 2003.

A-sons uppgifter till RN

Kommanditbolaget

När A-son räkenskapsåret 2001 tillträdde som revisor hade den aktuella momsfrågan redan varit föremål för diskussion mellan revisionsbyrån och företrädare för bolaget vid ett flertal tillfällen. Såväl hans föregångare på uppdraget som revisionsbyråns skatteexpertis ansåg att bolagets sätt att redovisa momsen var felaktigt, vilket också hade påtalats upprepade gånger genom åren. A-son var av samma uppfattning. Att revisorsbytet inte innebar någon ändring i fråga om revisorns syn på momsredovisningen var väl känt för bolaget. A-son har framfört sin uppfattning till bolaget. Detta skedde bland annat vid ett möte hos bolaget den 26 mars 2002 mellan å ena sidan bolagets styrelse och å andra sidan A-son och den revisor på byrån som han övertagit uppdraget ifrån. Vid mötet vidhöll en av styrelseledamöterna tydligt att redovisning av moms inte skulle ske vid färdigställandet utan vid försäljning av fastigheterna. Revisorerna hävdade motsatt uppfattning.

I sin revisionsplan för räkenskapsåret 2001 noterade A-son att bolaget hade en tvist med Skatteverket avseende uttagsbeskattning på byggda fastigheter. När han avgav sin revisionsberättelse den 29 maj 2002 förelåg en länsrättsdom i momsfrågan till bolagets nackdel. Bolaget hade överklagat domen till kammarrätten som ännu inte avgjort målet. Bolaget hade tidigare betalat in moms i enlighet med Skatteverkets krav för inkomståren 1993–1997.

Konsekvensen av en eventuell felaktig redovisning av moms under åren 1998-2000 skulle bli att bolaget fick öka fastigheternas bokförda värde med motkonto skatteskuld. Under år 2001 färdigställdes endast en fastighet. Beräknad uttagsbeskattning på denna fastighet uppgick till 175 000 kr vilket inte utgjorde ett väsentligt belopp. Vid revisionen av år 2001 bedömde A-son den eventuella momsskuldens storlek och fann att den vid en mycket försiktig beräkning totalt inte skulle överstiga 15 mnkr. Eftersom en debitering skulle öka fastigheternas bokförda värde återstod att pröva om detta värde skulle bli högre än fastigheternas verkliga värde. Fastigheternas bokförda värde per den 31 december 2001 var 233 mnkr medan marknadsvärdet beräknades till 253 mnkr. Även vid en ökning av det bokförda värdet med 15 mnkr skulle således fastigheternas verkliga värde överstiga anskaffningsvärdet inklusive den latent momsskulden. A-son drog därmed slutsatsen att det inte var nödvändigt att göra någon nedskrivning av fastigheterna.

Den principiella frågan hade ännu inte prövats i kammarrätten. Konsekvenserna av en dom i högre instans till bolagets nackdel skulle bli att balansräkningen påverkades i enlighet med vad som beskrivits ovan. Mot den bakgrunden valde A-son att i sin revisionsberättelse för

räkenskapsåret 2001 anmärka på att moms vid ett flertal tillfällen inte betalats i rätt tid. Som grund för anmärkningen ligger inte bara den eventuellt felaktiga uttagsbeskattningen utan även det förhållandet att bolagets hantering av ingående moms inte i alla delar skötts korrekt.

När revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2002 avgavs den 5 september 2003 hade kammarrätten meddelat dom i momsfrågan till bolagets nackdel. Vidare hade Skatteverket påbörjat en ny skatterevision av bolaget. A-son påpekade för en av styrelseledamöterna att det var önskvärt att bolaget redogjorde för denna revision i förvaltningsberättelsen samt att man även lämnade aktuell information om den pågående skatteprocessen. Så skedde också. Vid tiden för avgivandet av revisionsberättelsen hade A-son inte informerats om länsrättens interimistiska beslut om betalningssäkring den 29 augusti 2003 avseende 26 mnkr. Bolagets egna beräkningar och kommunikationen med Skatteverket hade inte gett några andra signaler än att den korrekta momsskulden uppgick till 15 mnkr. A-son förde samma principiella resonemang rörande den latent momsskulden som han gjort året innan och drog återigen slutsatsen att fastigheternas verkliga värde översteg anskaffningsvärdet inklusive den latent momsskulden. Per den 31 december 2002 var fastigheterna upptagna till 229 mnkr i balansräkningen. En extern värdering från juni 2003 indikerade ett värde på ca 280 mnkr.

A-sons samlade bedömning var att uppgifterna i förvaltningsberättelsen och revisionsberättelsen sammantaget gav tillräcklig information till en läsare av årsredovisningen. A-son vidhöll dock den av revisionsbyrån och honom själv under lång tid framförda uppfattningen att bolaget inte hanterat momsens vid rätt tidpunkt. Detta föranledde honom att i revisionsberättelsen återigen anmärka att moms vid ett flertal tillfällen under året inte betalats i rätt tid.

På fråga från RN om han lämnat någon skriftlig rapportering till styrelsen i dess helhet något av de aktuella åren har A-son uppgett att så inte är fallet.

Koncernen

A-son har uppgett att han vid revisionen av aktiebolaget räkenskapsåret 2001 krävde att styrelsen skulle redogöra för frågan om momsproblematiken i årsredovisningens förvaltningsberättelse.

Vid tiden för avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2002 hade A-son fått kännedom om beslutet om betalningssäkring. Han ansåg att den information som aktiebolaget lämnade i förvaltningsberättelsen gav en bra bild av den aktuella situationen. A-son fann inte skäl att göra någon annan bedömning för koncernen, avseende frågan om att bokföra en eventuell momsskuld, än vad han gjort vid revisionen av kommanditbolaget.

RN:s bedömning

Kommanditbolaget

Det kan konstateras att frågan om tidpunkten för uttagsbeskattning av moms har varit viktig för bolaget och att den även varit föremål för överväganden av den revisor på revisionsbyrån som innehåft revisionsuppdraget före A-son. Som framgått ovan har denne revisor under de tre sista åren av uppdraget lämnat i princip likalydande information om bolagets process med Skatteverket i sina revisionsberättelser.

A-son har uppgett att både föregående revisor och han själv ansåg att bolagets metod för att redovisa momsens var felaktig. Han har vidare hävdade att det var väl känt för bolaget att revisorsbytet inte innebar någon förändring beträffande hur man från revisorernas sida bedömde skattefrågan. Bolagets företrädare har å sin sida i skadestandsprocessen gjort gällande att

revisorerna rekommenderat den av Skatteverket underkända redovisningsmodellen. I denna del står således ord mot ord. RN:s utredning ger inte något entydigt stöd för någon av utsagorna. Det bör dock beaktas att A-son båda räkenskapsåren har skrivit orena revisionsberättelser och att han förklarat att anmärkningarna, i vart fall till viss del, har tagit sikte på att han ansett att bolaget hanterat frågan om uttagsbeskattning av moms felaktigt. Mot nu angiven bakgrund finner RN att A-sons uppgift om att han ansett att bolaget redovisat uttagsbeskattning av moms vid fel tidpunkt kan ligga till grund för RN:s bedömning.

Den fråga som därmed inställer sig är om A-son har varit tillräckligt tydlig i sin rapportering till bolaget och om anmärkningarna i revisionsberättelserna har getts ett korrekt innehåll.

RN anser att A-son som nytillträdd revisor har haft en skyldighet att på ett tydligt sätt klargöra sin uppfattning i den aktuella skattefrågan för bolagets ledning². Detta gäller oavsett vad föregående revisor tidigare har lämnat för rapportering i frågan. A-son har förklarat att han i olika sammanhang har framfört sin uppfattning till företrädare för bolaget. Han har dock inte för något av åren lämnat någon skriftlig avrapportering till styrelsen i dess helhet. Enligt RN:s uppfattning utgör detta en brist i A-sons rapportering. Bolaget hade under våren 1999 i länsrätten förlorat den skatteprocess som avsåg åren 1993-1997. Trots detta fortsatte man, i avvaktan på kammarrättens prövning, att tillämpa den av Skatteverket och länsrätten underkända redovisningsmetoden. A-son har invänt att han vid revisionen av räkenskapsåret 2001 bedömde att den latent momsskulden avseende tiden efter den första skatterevisjonen inte skulle överstiga 15 mnkr och att fastigheternas verkliga värde (beräknat till 253 mnkr) översteg anskaffningsvärdet (233 mnkr) inklusive den latent momsskulden (15 mnkr). Enligt denna bedömning skulle således fastigheternas verkliga värde överstiga anskaffningsvärdet inklusive den latent momsen med 5 mnkr. Denna skillnad kan enligt RN:s mening knappast anses betryggande. Sammantaget finner RN att omständigheterna har varit sådana att A-son skulle ha framfört en formell erinran till företagsledningen i enlighet med 7 § revisionslagen (1999:1079) och i denna tydligt ha klargjort sin uppfattning att han ansåg att bolaget gjorde fel som inte redovisade momsen vid fastigheternas färdigställande. En sådan erinran ska enligt 34 § samma lag antecknas i ett protokoll eller i en annan handling. Handlingen ska lämnas till företagsledningen och företaget ska förvara den på ett betryggande sätt.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2001 har bolaget inte skuldfört den latent momsskulden och det ges inte heller i övrigt någon information om den aktuella skatteproblematiken. A-son har i revisionsberättelsen anmärkt att moms vid ett flertal tillfällen under året inte har betalats i rätt tid. Han har uppgett att anmärkningen bl.a. omfattar den eventuellt felaktiga uttagsbeskattningen av moms. Han har i sammanhanget hänvisat till att det belopp som genom bolagets metod inte kommit att redovisas under 2001 (175 000 kr) inte var väsentligt och han har vidare anfört att anmärkningen även avser brister i hanteringen av ingående moms. Enligt RN:s mening är A-sons anmärkning i revisionsberättelsen, till den del den avser uttagsbeskattningen av moms, missvisande. En anmärkning om att skatt inte har betalats i rätt tid bör användas i otvistiga fall där redovisning har skett korrekt, men företaget har betalat in beloppet för sent. Formuleringen ”ej betalats i rätt tid” indikerar också att skatten har betalats under rätt år, om än för sent. I förevarande fall har momsen varken redovisats eller betalats i rätt tid eftersom bolaget, enligt den uppfattning som bl.a. A-son har gett uttryck för, har valt en felaktig redovisningsmetod som kan leda till att skatten skjuts upp i flera år.

A-son skulle i stället, om han ansåg sig kunna godta att bolaget i avvaktan på kammarrättens prövning underlät att skuldföra den latent momsskulden, ha ställt krav på tydlig information i årsredovisningen för räkenskapsåret 2001. RN anser att förvaltningsberättelsen skulle ha innehållit information såväl om den pågående skatteprocessen som om att bolaget även efter år

² I kommanditbolaget fanns en vald styrelse bestående av tre personer. Samma personer utgjorde styrelse i aktiebolaget.

1997 hade fortsatt tillämpa samma redovisningsmetod. Om företagsledningen hade vägrat att ta in denna information i årsredovisningen skulle A-son ha lämnat motsvarande upplysningar i sin revisionsberättelse. Huruvida revisionsberättelsen även skulle ha innehållit en anmärkning om för sent betalad skatt beror på hur allvarliga de övriga brister som A-son hänvisat till har varit. Den frågan har inte omfattats av RN:s utredning.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2002 förelåg även en dom från kammarrätten till bolagets nackdel. A-son har uppgett att han vid avgivandet av revisionsberättelsen den 5 september 2003 inte kände till beslutet om betalningssäkring den 29 augusti samma år. I avsaknad av skriftliga underlag som visar på motsatsen får uppgiften läggas till grund för RN:s bedömning.

A-son har förklarat att han uppmanat bolagets ledning att i årsredovisningens förvaltningsberättelse informera om skatteprocessen och om den nya skatterevisjonen. Sådan information har också lämnats. I revisionsberättelsen har A-son i likhet med året före anmärkt på att moms vid ett flertal tillfällen under året inte har betalats i rätt tid. Han har i ärendet uppgett att anmärkningen har avsett bolagets hantering av uttagsbeskattning avseende moms.

Enligt RN:s uppfattning borde det med hänsyn till kammarrättens dom ha stått klart för A-son att det fanns stor risk för att bolaget skulle bli tvunget att betala in den moms som ackumulerats sedan år 1998 och framåt. A-son har uppgett att den latent momsskulden även vid revisionen av 2002 beräknades till 15 mnkr. RN anser att det i detta läge, trots informationen i årsredovisningens förvaltningsberättelse, inte längre har funnits grund för att acceptera att bolaget inte skuldförde momsen. Av dåvarande 2 kap. 4 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554) framgick att värderingen av olika poster ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet och att detta bl.a. innebar att särskild hänsyn ska tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen. Mot denna bakgrund skulle A-son ha krävt att bolaget skuldförde momsen. Hans resonemang om att uppbokandet av en skuld skulle motsvaras av en ökning av fastigheternas värde kan inte godtas med hänsyn till kvittningsförbudet i 2 kap. 4 § första stycket 6 årsredovisningslagen. Felet i årsredovisningen kan inte anses oväsentligt. Härvid ska beaktas att den momsskuld som skulle ha redovisats var kortfristig medan tillgången var av långsiktig karaktär. Balansräkningen blir därför som helhet missvisande om inte såväl skulden som tillgången redovisas. RN anser därför inte att A-son har haft grund för sitt uttalande i revisionsberättelsen om att årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen. Den omständigheten att han har gjort en anmärkning om för sent inbetald moms medför inte någon annan bedömning eftersom anmärkningen, såsom RN anfört ovan avseende revisionen av räkenskapsåret 2001, är missvisande. En läsare av årsredovisningen utan inblick i bolagets närmare förhållanden kan inte förväntas koppla anmärkningen i revisionsberättelsen till den momsproblematik som beskrivs i förvaltningsberättelsen.

Koncernen

I aktiebolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001 finns beträffande koncernen information i förvaltningsberättelsen om att kommanditbolaget har en tvist i kammarrätten med Skatteverket rörande avräkningstidpunkt för uttagmoms avseende småhus och att kommanditbolaget i avvaktan på beslut har betalat in det av Skatteverket beräknade beloppet avseende färdigställda fastigheter. Enligt RN:s uppfattning är denna information missvisande eftersom det inte framgår att kommanditbolaget, även efter den skatterevisjon som gett upphov till tvisten med Skatteverket, har fortsatt att tillämpa den redovisningsmetod som Skatteverket och länsrätten underkänt. Att kommanditbolaget eventuellt skulle komma att tvingas betala in ytterligare skatt avseende flera år efter den första skatterevisjonen framstår som en väl så viktig upplysning som

den att bolaget betalat in tidigare påförd skatt. A-son skulle, i likhet med vad RN anförts ovan beträffande kommanditbolaget, ha krävt att aktiebolaget informerade om detta i förvaltningsberättelsen. För det fall företagsledningen inte gjorde detta skulle han ha upplyst om förhållandet i sin revisionsberättelse.

Såvitt avser räkenskapsåret 2002 skulle, i konsekvens med vad som anförts ovan om kommanditbolaget, den ackumulerade moms-skulden ha skuldförts och en motsvarande tillgång ha tagits upp i koncernredovisningen. Så har trots beslutet om betalningssäkring inte skett. Denna brist läks inte av att aktiebolaget detta år har lämnat relativt utförlig information om förhållandena i förvaltningsberättelsen. Koncernens verksamhet sammanföll i allt väsentligt med kommanditbolagets varför felet inte heller här kan anses oväsentligt. A-son har därmed inte haft grund för att uttala att koncernredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen eller för att tillstyrka fastställande av koncernbalansräkningen.

Samman tagen bedömning

A-son har inte lämnat någon formell erinran till företagsledningen i kommanditbolaget och har därmed inte tydligt klargjort sin uppfattning i den aktuella momsfrågan. Han synes inte heller ha verkat för att bolaget i årsredovisningen för år 2001 skulle redogöra för nämnda momsproblematik. I avsaknad av sådan väsentlig information i årsredovisningens förvaltningsberättelse skulle A-son ha lämnat motsvarande upplysningar i sin revisionsberättelse. I aktiebolaget skulle han vid revisionen av räkenskapsåret 2001 ha krävt information i förvaltningsberättelsen om att kommanditbolaget även efter den första skatterevisjonen fortsatt att tillämpa den av Skatteverket och länsrätten underkända redovisningsmetoden. Om inte företagsledningen rättade sig efter detta skulle han ha lämnat motsvarande upplysning i revisionsberättelsen.

Vid revisionen av kommanditbolaget räkenskapsåret 2002 har A-son med hänsyn till att bolaget inte skuldfört den ackumulerade momsen och motsvarande ökning av fastigheternas värde på tillgångssidan inte haft grund för sitt uttalande att årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen. Då inte heller aktiebolaget redovisat nämnda förhållanden i koncernredovisningen har han inte heller haft grund för att uttala att koncernredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen eller för att tillstyrka fastställande av koncernbalansräkningen.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Samman taget framstår bristerna i rapporteringen som så allvarliga att A-son ska meddelas en 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, rättschefen Vilhelm Andersson, 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 samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.