

D 36/09

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket (SKV) avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen rör A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag räkenskapsåren 2003-2006. SKV har ifrågasatt om inte A-son i sina revisionsberättelser för de nämnda åren skulle ha anmärkt att bolaget inte hade fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) och att i rätt tid betala skatter och arbetsgivaravgifter enligt 1 kap. 1 § denna lag.

Av underrättelsen framgår följande.

SKV har genomfört skatterevision i bolaget som bedrivit advokatrörelse. Beslutet om skatterevision fattades i januari 2008. Revisionen har lett till att SKV överväger beskattningsändringar för beskattningsåren 2006 och 2007. Bolaget har haft kalenderår som räkenskapsår. Redovisningen har skötts av en extern redovisningskonsult.

Av SKV:s utredning framgår vidare att bolaget varje år, från och med 2003 till och med 2006, inkommit med rättelser till SKV av skattedeklarationer för december månad. Rättelserna har avsett det förhållandet att bolaget, för att reglera privata uttag som gjorts respektive år, har höjt den lön som utgått till företagsledaren och dennes hustru som också har varit anställd i bolaget. Höjningarna har enligt SKV uppgått till följande belopp (total lönesumma inom parentes).

- År 2003	275 000 kr	(1 230 121 kr)
- År 2004	90 000 kr	(1 084 939 kr)
- År 2005	478 828 kr	(1 389 205 kr)
- År 2006	804 000 kr	(2 044 859 kr)

Av SKV:s uppgifter framgår att rättelserna av skattedeklarationerna skett med avsevärd fördröjning och efter det att A-son avgett sina revisionsberättelser. Nedan anges datum för rättelse av december månads skattedeklaration för respektive år (datum för revisionsberättelsen inom parentes).

- År 2003	14 oktober 2004	(22 september 2004)
- År 2004	29 juli 2005	(29 juni 2005)
- År 2005	19 september 2006	(29 juni 2006)
- År 2006	8 oktober 2007	(26 juni 2007)

Redovisningskonsulten har på fråga från SKV beträffande år 2006 uppgett att han har varit medveten om att detta sätt att redovisa inte var helt korrekt men att man hade uppfattat att det fanns en "praxis" av innebörden att förfaringsättet kunde accepteras om de gjorda uttagen betalades före balansdagen. Då några sådana inbetalningar av olika skäl inte gjordes blev man i stället tvungna att höja lönen för att skatta fram det uttag som behövdes.

Enligt SKV har förfarandet lett till att bolaget inte har redovisat skatter och arbetsgivaravgifter i rätt tid. Bolaget har inte heller gjort avdrag enligt skattebetalningslagen. A-son har inte anmärkt på detta i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2003-2006. Däremot har han i revisionsberättelsen för år 2007, som avgavs efter att skatterevisionen hade påbörjats, bl.a. anmärkt på att bolagets löneredovisning uppvisat väsentliga brister och att detta lett till att skatter och avgifter blivit felaktigt redovisade under året.

A-son har anfört följande.

I samband med att redovisningskonsulten upprättade bokslutet för räkenskapsåret 2003 gjordes rättningar i bokföringen under december månad. Därefter visade bokföringen en fordran på ägaren. A-son ansåg att detta var ett avräkningsfört uttag som var att likställa med ett löneförskott. Fordringsbeloppet var bokfört på konto 1610 (Reseförskott). A-son bedömde att fordringsbeloppet skulle regleras och detta accepterades av bolaget. Rättelse gjordes av årsredovisningen och skattedeclarationen för december rättades. Rättelsen innebar en ökning av lönebeloppet med 275 000 kr.

När revisionsbyrån erhöll bokföringen och årsredovisningen för räkenskapsåret 2004 noterade A-son att det bokförts ett reseförskott på 71 526 kr. Tjänsteresor hade förekommit men A-son bedömde att beloppet var för högt. Bolaget accepterade den bedömningen och rättade bokslutet. Lön bokades upp med 90 000 kr och skatt med 29 000 kr. Nettobeloppet 61 000 kr reducerade det bokförda reseförskottet.

Räkenskapsåret 2005 gjorde redovisningskonsulten diverse ombokningar i december varefter bokföringen utvisade en fordran på ägaren och dennes hustru om 99 500 kr. Innan räkenskaperna överlämnades till revisionsbyrån gjordes en omföring med nettolön om 89 982 kr för att minska denna fordran. A-son bedömde att fordringen hade avsett förskott på lön och resekostnader. Övriga omföringar som gjordes i slutet av december uppfattade A-son som rättelser av tidigare lönebokningar och inte som att de avsåg reglering av fordringar på ägaren.

Även räkenskapsåret 2006 gjordes diverse ombokningar under december månad. Därefter utvisade bokföringen avräkningsförda uttag på ägaren och dennes hustru uppgående till 546 720 kr. Utan särskild uppmaning bokade bolaget upp ytterligare lön och källskatt om respektive 804 000 kr och 257 280 kr. Nettobeloppet 546 720 kr reducerade det bokförda fordringsbeloppet.

A-son har för samtliga år bedömt att bolaget genom att omföra avräkningsförda uttag till lön har rättat tidigare inlämnade skatteredovisningar och att bolaget därför inte har brutit i redovisningen av skatter och avgifter. Bolaget har inte undanhållit SKV någon information. A-son har därför inte funnit anledning att anmärka på bolagets hantering av skatter och avgifter i sina revisionsberättelser.

RN har förelagt A-son att kommentera det förhållandet att hans revisionsberättelser samtliga år är avgivna före det att bolaget ingett rättelsedeklarationer till SKV. A-son har förklarat att han förlitat sig på att redovisningskonsulten, som också var den som gjorde rättelserna, skulle se till att dessa skickades till SKV. A-son ansåg inte att han hade någon anledning att kontrollera att rättelserna var inlämnade när han undertecknade revisionsberättelserna eftersom han var övertygad om att så skulle ske. Han har vidare under efterföljande år kunnat konstatera att rättelserna var genomförda hos SKV.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) eller om bolaget inte i rätt tid har betalat vissa i denna lag närmare angivna skatter och avgifter.¹ Av ett förarbetsuttalande till 1975 års aktiebolag framgår att granskningen och rapporteringen av hur bolaget sköter sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna bör ske enligt samma principer som gäller för revisorns granskning i övrigt, vilket bl.a. innebär att de vedertagna principerna om väsentlighet och risk ska vara vägledande för revisorn också vid skatte- och avgiftsgranskningen.²

¹ En motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 10 kap. 31 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).

² Se prop. 1984/85:30 sid. 22.

En faktor av betydelse för om anmärkning i revisionsberättelsen ska ske i fall där skatt har betalats in för sent är självfallet felets storlek beloppsmässigt. Andra omständigheter att beakta är om ett fel framstår som ett enstaka ofrivilligt misstag eller om det är fråga om återkommande försummelser, vilket kan tyda på allvarliga brister i rutinerna eller i värsta fall oegentligheter. Även det förhållandet att en revisionsklient, som i något avseende inte har fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter, vidtar rättelse kan inverka på bedömningen.

Utredningen i förevarande fall visar att bolaget under räkenskapsåren 2003-2006 har åsidosatt sina skyldigheter i de avseenden som påtalats av SKV. Vad gäller år 2005 råder viss oklarhet om rättelsebeloppets storlek. SKV har hävdats att beloppet uppgick till ca 478 000 kr. A-son har å sin sida uppgett att han uppfattade att den ombokning som gjordes för att reglera bolagets fordran uppgick till ca 90 000 kr. I brist på närmare utredning om de omföringar som gjordes i slutet av år 2005 finner RN att A-sons uppgifter i den delen bör läggas till grund för bedömningen.

A-son har anfört att han i och med att bolaget vidtagit rättelser inte funnit anledning att anmärka på sättet att hantera skatter och avgifter i sina revisionsberättelser. Av hans svar till RN framgår att han vissa år fört diskussioner med bolaget om att reseförskott skulle bokas om till lön. Någon skriftlig rapportering till bolaget synes inte ha förekommit.

Den felaktiga hanteringen av skatter och avgifter räkenskapsåret 2003 medförde ett behov av rättelse i form av höjd lön med 275 000 kr vilket motsvarade ca 22 procent av den totala lönesumman. Samma slags brister har därefter förekommit i ytterligare tre år. Den rättelse som krävdes för räkenskapsåret 2006, drygt 800 000 kr, motsvarade nära 40 procent av den totala lönesumman det året. Bristerna synes, i vart fall det sista året, inte ha uppkommit genom enstaka misstag i redovisningen utan som en följd av ett medvetet agerande från bolagets företrädare. De rättelser som bolaget vidtagit har samtliga år skett efter det att A-son avgett sin revisionsberättelse.

Mot nu angiven bakgrund anser RN att förhållandena har varit sådana att A-son för vart och ett av räkenskapsåren 2003-2006 skulle ha anmärkt i sina revisionsberättelser att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter. Genom att inte göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad han anfört om att bolaget inte har undanhållit SKV någon information medför ingen annan bedömning. A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Sammantaget anser RN att A-sons underlåtenhet att anmärka i revisionsberättelserna är så allvarlig att han ska meddelas 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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Inger Blomberg samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.