

LR: dom 1997-11-27, mål nr Ö 4168-97 (ref)

D 8/97

Skattemyndigheten i X län har till Kommerskollegium (KK) inkommit med två underrättelser beträffande godkände revisorn A-son, som bedriver revisionsverksamhet i Revisor A-son AB. Ärendena har överförts till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertagit KKs ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet, såvitt avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser, d.v.s. enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer. De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma ifråga är varning eller upphävande av godkännandet.

Den första underrättelsen från Skattemyndigheten (dnr 1995-12)

Skattemyndigheten påtar i sin underrättelse att den valde revisorn i Revisor A-son AB avgett revisionsberättelse för räkenskapsåret 1992-05-01–1993-04-30 med allvarliga anmärkningar. En kopia av revisionsberättelsen har bifogats underrättelsen. Av denna framgår bl.a. följande. Företagsledarens (styrelseledamotens) privata uttag har under året kontinuerligt överstigit redovisade löneuttag. Överskjutande belopp har i bokföringen redovisats som förbjudet lån enligt 12 kap. 7§ aktiebolagslagen. Vid bokslutstillfället uppgick "lånet" till Kr 65.000:-. I december 1993, innan revisionsberättelsen avgavs, hade "lånet" reglerats genom att en del bokförts som lön och resterande del återbetalts. Det framgår också att mervärdesskatteredovisningen för några perioder i efterhand har korrigerats, vilket medfört att mervärdesskatt inte inbetalts i rätt tid. I revisionsberättelsen har vidare anmärkts att årsredovisningen inte har upprättats inom lagstadgad tid.

A-son har i yttrande bl.a. anfört att det "förbjudna lånet" redovisades öppet i årsredovisningen. Vad gäller mervärdesskatteredovisningen har A-son framhållit att den rättades frivilligt och inte föranledde några straffavgifter från Skattemyndighetens sida.

KK meddelade genom beslut den 8 februari 1994 A-son varning med motiveringen att han åsidosatt de plikter som åvilar honom som revisor. I beslutet konstaterade KK bl.a. att A-son fortlöpande erhållit penningbelopp från sitt revisionsföretag varigenom han endera åsidosatt gällande bestämmelser om redovisning och beskattning av arbetsgivaravgift och källskatt eller handlat i strid med låneförbudet i aktiebolagslagen. Det bör noteras att KKs beslut meddelades efter de händelser som nu är föremål för RNs bedömning. Innan beslutet meddelades hade emellertid A-son i en skrivelse till KK den 16 december 1991 uppgett att han fr.o.m. september 1991 upphört med att redovisa lön på det sätt som ifrågasatts. Av en skrivelse från A-son till Skattemyndigheten framgår också att han till dem bekräftat ändrade redovisningsprinciper.

RN gör följande bedömning.

För att en revisor skall vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att han åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. För att detta förtroende inte skall rubbas har revisorn en skyldighet att både privat och i sin verksamhet följa gällande regler och bestämmelser. Av god revisorssed följer vidare att en kvalificerad revisor skall bedriva sin verksamhet i ordnade former och att han skall eftersträva sunda ekonomiska förhållanden.

I ärendet har framkommit att A-son åsidosatt gällande bestämmelser genom att underlåta upprätta årsredovisning och betala mervärdesskatt inom lagstadgad tid. Det har vidare framkommit att A-son i strid med det straffsanktionerade låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) lånat pengar ur det bolag i vilket han bedriver sin verksamhet. En del av lånet har senare redovisats som lön. Att på detta sätt senarelägga redovisningen av lön innebär ett åsidosättande av gällande bestämmelser om såväl redovisning som inbetalning av sociala avgifter och källskatt. Vad nu framkommit framstår som särskilt anmärkningsvärt mot bakgrund av att A-son, som framgår av det tillsynsärende för vilket redogjorts ovan, tidigare tillämpat motsvarande förfarande men i skrivelse såväl till KK som Skattemyndigheten uppgett att han redan 1991 upphört härmed.

Den andra underrättelsen från Skattemyndigheten (dnr 1995-177)

Skattemyndigheten har företagit revision i ett aktiebolag, vars verksamhet till stor del har utgjorts av entreprenadarbeten. Skattemyndighetens revision har omfattat räkenskapsåret 1993. A-son var för det aktuella räkenskapsåret vald revisor i bolaget och har avgett revisionsberättelse utan anmärkningar.

Skattemyndigheten har anfört bl.a. följande. En av bolagets delägare har belastat bolaget med privata kostnader genom att kostnader för byggnation av dennes privata villa kostnadsförts i bolaget med drygt 115 tkr inklusive mervärdesskatt. Dessutom har varor och tjänster för privat bruk tagits ut ur bolaget till ett värde av drygt 228 tkr utan att ersättning lämnats. Skattemyndigheten har vidare anfört att det saknats projektredovisning i bolaget vari intäkter och kostnader för respektive pågående arbete särredovisats. Bolaget hade under räkenskapsåret tio projekt i gång. Samtidigt utförde man löpande även mindre uppdrag av likartad karaktär. Bolaget har inte märkt ut vilka fakturor som tillhörde olika projekt eller vilka som tillhörde det löpande arbetet. Detta har medfört att Skattemyndigheten vid sin revision inte kunnat stämma av posten pågående arbeten.

A-son har anfört bl.a. följande. Bolaget var nystartat. Vid stickprovsgranskningen av materialfakturor etc. fann han inte några handlingar som utvisade att företagsledaren byggt en bostad åt sig själv. Han har inte haft anledning att ifrågasätta de materialfakturor som bolaget erhållit från olika leverantörer och underentreprenörer. Bolagets totala kostnader för varuinköp och främmande arbeten uppgick till nära 4 mkr exklusive mervärdesskatt. Granskningen av pågående arbeten skedde stickprovsvis för fem av de tio projekt som fanns upptagna i årsredovisningen. Han tog del av materialfakturor och timspecifikationer avseende utförda arbeten för respektive projekt. Det framgick av räkenskapsmaterialet hur värderingen av denna post skett. Granskningen gav inte anledning till anmärkning. Han påtalade dock för bolaget att en bättre databaserad projektredovisning borde införas.

RN – som haft tillgång till A-sons revisionsdokumentation – gör följande bedömning.

Pågående arbeten har utgjort den största posten i bolagets balansräkning. Det har i ärendet framkommit att det inte funnits någon särredovisning för olika projekt. A-son har inte bemött Skattemyndighetens påstående att det av fakturorna inte heller gått att utläsa om de skulle hänföras till något pågående projekt eller om de skulle hänföras till bolagets löpande uppdrag. Sammantaget har således sådana omständigheter förelegat att A-son borde ha reagerat och fördjupat sin granskning av posten pågående arbeten. A-son har kortfattat uppgett att han stickprovsvis tagit del av materialfakturor etc. Med stöd av A-son arbetsanteckningar, som består av signaturer på olika handlingar och några kortfattade kommentarer, går det inte att bedöma granskningens innehåll. Det går inte heller att utläsa resultatet av granskningen d.v.s. vilka grunder A-son haft för de slutsatser han dragit beträffande redovisningen av denna post. Mot bakgrund av vad som framkommit om bolagets redovisning och vad A-son förmått visa beträffande revisionens innehåll är det RN:s bedömning att A-son inte vidtagit

granskningsåtgärder i sådan omfattning att han kunnat bilda sig en välgrundad uppfattning om redovisningens tillförlitlighet.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har i sitt eget revisionsföretag på ett allvarligt sätt åsidosatt gällande bestämmelser, bl.a. låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen samt bestämmelser om redovisning och inbetalning av skatter och avgifter. Härtill kommer att A-son revisionsinsatser i ett uppdrag varit otillräckliga.

Enligt 23 § andra stycket förordningen om auktorisation och godkännande av revisorer får varning meddelas godkänd revisor som åsidosätter de plikter som åvilar honom som revisor. Är omständigheterna synnerligen försvårande får godkännandet upphävas.

Den omständigheten att A-son fortsatt tillämpa en felaktig löneredovisning trots att han i ett tidigare ärende till tillsynsmyndigheten och även till Skattemyndigheten uppgett att han upphört med det bedömer RN vara synnerligen försvårande. Sammantaget bedömer RN omständigheterna vara sådana att A-son godkännande som revisor skall upphävas.

Med stöd av 23 § andra stycket förordningen om auktorisation och godkännande av revisorer upphäver RN A-son godkännande som revisor.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Siv Björs, Gunnar Blomberg, Anne-Charlotte Eggwertz, Elisabet Fura-Sandström, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall och Per Thorell. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell och avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus. Föredragande har varit Bergman Marcus.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 11

Dom 1997-11-27 i mål nr Ö 4168-97

A-son har överklagat Revisorsnämndens beslut och yrkat att det skall upphävas. Han har i huvudsak anfört följande. Fr.o.m september 1991 har han helt upphört med den ifrågasatta redovisningen. Eftersom han överklagat skattemyndighetens beslut under 1992 och eftersom praxis på området var otydlig gjorde han under våren 1993 uttag över avräkningskonto, vilket i sin helhet reglerades i december 1993. Slutreglering av beloppet har således skett under inkomståret 1993 och källskatt och andra sociala avgifter har inbetalats i rätt tid i januari 1994. Han anser inte att han haft ett förbjudet lån hos bolaget. Enligt hans mening är det fråga om ett avräkningsförfarande där växlande under året fordran resp. skuld på bolaget kan föreligga. En sådan skuld anses normalt vara förskott på lön. I förarbetena till lånebestämmelserna presumeras en företagsledares löpande uttag vara förskott på lön (prop. 1973:93 sid. 133).

Anledningen till att han avvaktade så länge som möjligt med att inkomma med årsredovisning för aktuellt år var att han ville avvakta utgången i kammarrätten, som bl.a. kom att få betydelse för periodiseringen av de sociala avgifterna. Han bestrider att han inte betalat in moms i rätt tid. Vad som hänt är att han frivilligt rättat redovisningen för en period. Moms enligt den ursprungliga deklarationen betalades i rätt tid. Denna deklaration, som utgjorde den sista för räkenskapsåret, har rättats i efterhand p.g.a. omföringar mellan aktiebolaget och ett handelsbolag till följd av senare omändringar i bokslutet. Detta var en normal bokslutsrättelse som skedde i sista perioden under räkenskapsåret och där tillkommande skatt betalats in i rätt tid.

A-son har anfört följande angående revisionen av elinstallationsföretaget. Trots att bolaget under 1993 expanderade kraftigt, saknades inte rutiner eller kontroll som gjorde det möjligt att fastställa vad som utgjorde pågående arbete. Bolaget anlidade dessutom en

fristående och väletablerad redovisningsbyrå, varför det fanns kontrollrutiner även i detta led. Självfallet skall granskning ske även i dessa fall, men risken för fel blir lägre när företaget biträds av någon utomstående. Bolaget hade ingen projektredovisning under det aktuella året, 1993, utan hade ett manuellt system med underlag för olika projekt inkl. kopior av verifikationer och tidsedlar. Det bör understrykas att det inte finns någon laglig grund för att kräva projektredovisning i entreprenadföretag. Hans dokumentation av utförd granskning har varit kortfattad och det har inte alltid varit möjligt att utläsa grunderna för hans slutsatser. Han har vidtagit åtgärder för förbättrad dokumentation. Dålig dokumentation behöver dock inte innebära att revisionsinsatserna varit otillräckliga eller att slutsatserna i revisionsberättelsen varit felaktiga. Han valde att substansgranska fem av de tio aktiverade projekten genom att utifrån den specifikation som bolaget upprättat granska om upptagna tillgångsposter motsvarades av direkta kostnader för projekten i form av löner och material. Genom granskningen kontrollerades även att de upptagna fakturorna och tidsspecifikationerna avsåg uppgivna projekt och kostnader som var aktiverbara. Urvalet av granskade projekt var slumpmässigt. För de utvalda projekten har han genomfört en substansgranskning som bl.a. innefattar genomgång av verifikationsmaterial och tidsedlar. Eftersom underlagen var försedda med projektnummer medförde denna granskning att han kunde reducera risken för att inköp medtagits genom att kontrollsummera de olika projekten. Hans granskning har således gjort det möjligt att från fakturor och underlag säkerställa underlagen för de granskade projekt som tagits upp som pågående arbete i bokslutet. Genom att även beakta vilka betalningar som skett såväl före som efter bokslutstillfället har han kunnat bedöma risken för fel i balansposten. Av fakturorna framgår alltså projektnummer eller arbetsställe och med hjälp av dessa är det möjligt att härleda kostnader till olika projekt. På ett betydande antal fakturor framgår leveransadress eller mottagare. Dessa uppgifter från utomstående stärker tillförlitligheten i underlaget. I hans dokumentation fanns kopior av allt material för de granskade projekten uppdelade på olika projekt. Det är uppenbart att skattemyndigheten inte haft tillgång till detta material, varför det har varit möjligt för honom men inte för skattemyndigheten att ta ställning till posten pågående arbeten. Om man jämför proportionerna för material för pågående arbete och utfakturerat arbete så var materialandelen 53 procent för pågående arbete och 47 procent för slutfört arbete. Andelarna är således relativt lika och indikerar att resten av posten är riktigt redovisad.

Beträffande påföljden har A-son anført. I praxis ställs stränga krav för att upphävande skall ske. Upphävande av godkännande vidtas ytterst för att skydda tredje man mot olämpliga yrkesutövare. Sedan han själv blev godkänd revisor 1987 har han aldrig, annat än i förevarande ärende, klandrats för sina revisorsinsatser.

Revisorsnämnden har i yttrande anført i huvudsak följande. A-son har de facto återbetalat en del av de medel han erhållit från det bolag genom vilket han själv bedriver revisionsverksamhet. Därför har det varit fråga om ett s.k. förbjudet lån. Det har ålegat A-son att ha kännedom om den straffsanktionerade bestämmelsen i aktiebolagslagen. A-son har inte vidare utvecklat sitt påstående att det fanns rutiner och kontroller i klientbolaget och att även redovisningsbyråns arbete innebar en kontroll. Kravet på revisorns oberoende och plikt att granska erhållen bokföring är i grunden är densamma oavsett om revisorn erhåller denna direkt ifrån bolaget eller via redovisningsbyrån. A-son uppger vidare att han granskat att fakturor och tidsspecifikationer avsåg uppgivna projekt och att kostnaderna var aktiverbara. Av vad han nu och tidigare anført framgår dock inte annat än att han förlitat sig på av bolaget/redovisningsbyrån redovisad information. Uppgifter på fakturorna om berört projekt är således lämnade av bolaget, antingen direkt genom anteckning på fakturorna eller indirekt genom upplysning till leverantören. A-son borde närmare ha kontrollerat tillförlitligheten av dessa uppgifter. Han kunde t.ex. stickprovsvis ha kontrollerat att fakturerat material användes på just det projekt som uppgavs och kontrollerat fakturans fördelning mellan pågående arbeten och annan verksamhet. Han borde vidare ha bedömt om redovisade nedlagda kostnader var rimliga i förhållande till kontrakt och eventuella kalkyler osv. A-son har inte hävdatt att han vidtagit någon sådan fördjupad kontrollåtgärd.

A-son har i yttrande anført att det inte är någon normal bokföringsåtgärd att granska om fakturerat material rent faktiskt har använts på ett visst projekt. Eftersom elinstallationerna i stor utsträckning byggs in hade en sådan kontroll endast i begränsad utsträckning varit möjlig att genomföra i efterhand.

Länsrätten biföll med undanröjande av Revisorsnämndens beslut om upphävande av A-sons godkännande som revisor överklagandet på så sätt att A-son meddelas varning (en nämndeman avgav skiljaktig mening). Som skäl anfördes bl.a. följande.

Av 23 § förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen) andra stycket framgår att om revisor på annat sätt åsidosätter de plikter, som åvilar honom som revisor, får varning meddelas honom. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet upphävas.

Av 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget. Förbudet är genom 19 kap. 1 § 3 straffsanktionerat med böter eller fängelse högst ett år.

Av utredningen i målet framgår i huvudsak följande.

A-son meddelades genom Kommerskollegiums beslut den 8 februari 1994 varning eftersom han vid upprepade tillfällen från sitt revisionsbolag gjort utbetalningar till sig själv, vilka bokfördes på debetsidan av kontot "lån från aktieägare". Skattemyndigheten har för utgiftsåren 1989 och 1990 höjt bolagets underlag för arbetsgivaravgifter med 59 302 kr resp. 91 000 kr på grund härav. Genom kammarrättens i Jönköping dom den 7 maj 1996 har höjningen avseende utgiftsåret 1990 nedsatts till 22 937 kr.

A-son har i skrivelse till Kommerskollegium daterad den 16 december 1991 uppgett att förfaringsättet med löneredovisningen via kontot "lån från aktieägare" har upphört fr.o.m. september 1991. Samma bekräftelse har gjorts i skrivelse till skattemyndigheten daterad den 8 december 1991.

Av revisionsberättelse avseende Revisor A-son AB räkenskapsåret 1 maj 1992–30 april 1993, upprättad den 4 mars 1994 av godkände revisorn Bo Eriksson framgår i huvudsak följande. Årsredovisning är inte upprättad inom lagstadgad tid. Vid bokslut förelåg ett förbjudet lån till företagsledaren om 65 000 kr. Mervärdesskatteredovisning för några perioder har i efterhand korrigerats, vilket medfört att mervärdesskatten inte inbetalts i rätt tid. Bo Eriksson avstyrker att resultat- och balansräkningen fastställs. Av balansräkningen framgår att bolaget per den 30 april 1993 hade en fordran om 65 000 kr på styrelseledamot.

A-son har den 9 december 1993 till skattemyndigheten i X-stad inbetalat 14 500 kr avseende bolaget för mycket tillgodoförd mervärdesskatt under räkenskapsåret.

Länsrättens bedömning.

En revisor har särskild skyldighet att både privat och i sin verksamhet följa gällande regler och bestämmelser. Av god revisorssed följer vidare att en revisor skall bedriva sin verksamhet i ordnade former och att han skall eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. I målet har framkommit att A-sons revisionsbolag vid bokslutet den 30 april 1993 haft en fordran på företagsledaren om 65 000 kr. Fordringen har senare reglerats genom återbetalning med 40 000 kr och genom att resterande del bokförts som lön. A-son har därmed dels överträtt låneförbudsbestämmelsen i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen, dels senarelagt redovisningen av lön. A-son har för aktuellt räkenskapsår även upprättat årsredovisning över sitt revisionsbolag för sent.

Länsrätten delar Revisorsnämndens uppfattning att vad A-son låtit sig komma till last i sin egen revisionsverksamhet innebär att han åsidosatt sina plikter som revisor. Varning får meddelas på grund härav. Om omständigheterna är synnerligen försvårande får godkännandet upphävas. Länsrätten gör i denna del följande bedömning. A-son har samtidigt som

Kommerskollegiet haft ett ärende till prövning, föranlett av en anmälan om att han bokfört uttag från sitt bolag på ett felaktigt sätt, återigen använt sig av det felaktiga avräkningsförfarandet. Detta har skett trots att han år 1991 uppgivit att han inte längre bokfört utbetalningar till sig på detta sätt. Enligt Revisorsnämnden är dessa omständigheter synnerligen försvårande. Emellertid har han efter det att han meddelades varning i februari 1994 inte använt sig av ifrågavarande avräkningsförfarande i sin verksamhet. Det har inte framkommit att någon annan anmärkning riktats mot A-son under den aktuella tiden. Länsrätten finner, även om omständigheterna är försvårande, att de inte bör medföra att A-son godkännande upphävs efter flera år.

Beträffande A-son uppdrag som revisor i ett elinstallationsföretag gör länsrätten följande bedömning. I Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8), vilka i aktuella delar alltså gäller, sägs hur en revisor skall dokumentera sina revisorsuppdrag och hur dokumentationen skall förvaras. Det är ostridigt att den dokumentation som finns beträffande granskningen av elinstallationsföretaget inte uppfyller kraven enligt dessa föreskrifter. Det är däremot inte klarlagt att revisionsinsatserna varit otillräckliga. Även om A-son åsidosatt sina plikter som revisor också vad gäller dokumentation finner länsrätten att omständigheterna är sådana att de i vart fall inte bör föranleda strängare påföljd än varning. Överklagandet bör därför bifallas på så sätt att A-son ånyo meddelas varning.

En nämndeman anmälde skiljaktig mening och anförde för sin del följande. Vad A-son låtit komma sig till last dels i sin egen verksamhet, dels i sitt uppdrag som revisor i ett elinstallationsföretag, innebär att han åsidosatt sina plikter som revisor. Jag finner att omständigheterna vid en samlad bedömning är att anses som synnerligen försvårande varför A-son godkännande som revisor skall upphävas.