

D 50/06

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son. Av anmälan framgår att A-son under räkenskapsåret 2002 var vald revisor i en ideell förening. RN har med anledning av anmälan ställt vissa frågor till A-son, och har därefter funnit skäl att öppna detta disciplinärende. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för föreningen avseende räkenskapsåret 2002.

En ideell förening är bokföringsskyldig om värdet av föreningens tillgångar överskrider ett gränobelopp som motsvarar trettio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Detta framgår av 2 kap. 2 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078). Enligt fjärde stycket samma paragraf är även andra ideella föreningar bokföringsskyldiga, förutsatt att de bedriver näringsverksamhet. En ideell förening som är bokföringsskyldig och som har en årlig nettoomsättning som normalt uppgår till mer än tjugo gånger prisbasbeloppet är dessutom ett bokslutsföretag enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 g) bokföringslagen. Ett bokslutsföretag har enligt 6 kap. 3 § bokföringslagen en skyldighet att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Ett sådant årsbokslut skall uppfylla de krav som uppställs i 6 kap. bokföringslagen. Under år 2001 var prisbasbeloppet 36 900 kr och under år 2002 var det 37 900 kr. För att ett företag skulle vara att bedöma som ett bokslutsföretag krävdes med andra ord att det hade en nettoomsättning på minst 738 000 kr under år 2001 och på minst 758 000 kr under år 2002.

Bokföringsskyldigheten för ideella föreningar tillkom i och med införandet av bokföringslagen (1999:1078). De aktuella bestämmelserna skulle enligt första punkten i bokföringslagens övergångsbestämmelser tillämpas från och med räkenskapsåret 2001. När bokföringsskyldighet inträder för ett bokslutsföretag, skall det utan dröjsmål upprätta en s.k. öppningsbalansräkning enligt 4 kap. 3 § bokföringslagen. Vid upprättandet av en sådan öppningsbalansräkning gäller 6 kap. 4 § bokföringslagen i tillämpliga delar.

Av handlingarna i ärendet framgår bland annat följande. För räkenskapsåret 2002 upprättade föreningen en ”verksamhetsberättelse” som bland annat innehåller en resultat- och en balansräkning. I resultaträkningen redovisar föreningen intäkter från försäljning av bingoletter om 496 892 kr och intäkter från läger- och koloniverksamhet om 381 450 kr, totalt 878 342 kr. Under räkenskapsåret 2001 uppgick försäljningsintäkterna till 930 380 kr, varav 563 280 kr avsåg intäkter från försäljning av bingoletter och 367 100 kr intäkter från läger- och koloniverksamhet. Föreningens nettoomsättning översteg således gränsvärdet i 1 kap. 2 § bokföringslagen under båda räkenskapsåren, vilket innebär att föreningen – om den var bokföringsskyldig – var att betrakta som ett bokslutsföretag. A-son avgav revisionsberättelse för räkenskapsåret 2002 den 14 mars 2003. I revisionsberättelsen uppger han att han har granskat föreningens räkenskaper och styrelsernas förvaltning, och han har bland annat tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna. Vid tidpunkten för A-sons revision av räkenskapsåret 2002 hade föreningen inte upprättat någon öppningsbalansräkning enligt 4 kap. 3 § bokföringslagen.

RN har ställt frågor till A-son rörande vilka bestämmelser om bokföring och redovisning som han ansåg gällde för föreningen. A-son har till en början uppgett att han har bedömt att föreningen skall vara bokföringsskyldig enligt 2 kap. 2 § första stycket 1 bokföringslagen, och att den på grund av nettoomsättningens storlek var ett så kallat bokslutsföretag enligt 1 kap. 2 § bokföringslagen. Han har även konstaterat att redovisning skulle ske i enlighet med detta. RN har därefter ställt ytterligare frågor om på vilken grund föreningen var bokföringsskyldig och om de överväganden A-son gjorde rörande föreningens sätt att avsluta sina räkenskaper. A-son har

på dessa frågor lämnat ett svar som han angav skulle ersätta det som han tidigare hade anfört. I det nya svaret har han uppgett att föreningens tillgångar inte överskred gränsvärdet 30 basbelopp, och att den således inte var bokföringsskyldig på den grunden. När det gäller frågan om föreningen bedrev näringsverksamhet har A-son hänvisat till det skatterättsliga rörelsebegreppet, och uppgett att föreningen inte bedrev någon verksamhet som skulle beskattas som näringsverksamhet. Han har därefter konstaterat att detta i sig inte behöver utesluta att bokföringsskyldighet föreligger. Han har vidare anfört att med näringsverksamhet avses yrkesmässig verksamhet av ekonomisk art, och att föreningen endast bedrev ideell verksamhet och därför inte omfattades av begreppet näringsverksamhet. A-son har i det sammanhanget hänvisat till Bokföringsnämndens publikation "Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten". A-son har även uppgett att han när han utförde revisionen inte reflekterade så mycket över exakt vilka lagrum som var tillämpliga, utan baserade sitt ställningstagande på den information som då var tillgänglig, t ex Revisorns nyhetsbrev, Bokföringsnämndens cirkulär och den skatterättsliga praxis som gäller för att avgränsa näringsverksamheten från den ideella verksamheten. Baserat på denna information gjorde han bedömningen att föreningen inte var bokföringsskyldig och därmed inte heller ett bokslutsföretag. RN har särskilt frågat om A-son beaktade intäkterna från bingolottsförsäljningen när han bedömde om föreningen bedrev näringsverksamhet eller inte. A-son har anfört att han betraktade försäljningen som en sedvanlig finansieringsform för ideell verksamhet och därmed inte som näringsverksamhet. Han har vidare anfört att denna bedömning överensstämmer med skatterättslig praxis och att försäljningsintäkterna därmed har "hänförts till den ideella delen".

RN gör följande bedömning.

Huvudfrågan i ärendet är om föreningen var bokföringsskyldig under räkenskapsåren 2001 och 2002. Eftersom föreningens tillgångar inte överskred gränsvärdet i 2 kap. 2 § andra stycket bokföringslagen, var detta beroende av om den bedrev näringsverksamhet eller inte. Enligt förarbetena till bokföringslagen innefattar begreppet näringsverksamhet all verksamhet som är av ekonomisk natur och som är av sådan karaktär att den kan betraktas som yrkesmässig. I förarbetena anges vidare att man vid bedömningen av om en verksamhet utgör näringsverksamhet kan hämta ledning från hur den bedöms skattemässigt; skall verksamheten beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet är den normalt bokföringspliktig.¹ Det avgörande är i det sammanhanget om verksamheten är hänförlig till inkomstlaget näringsverksamhet. Bedömningen påverkas däremot inte av om verksamheten i det enskilda fallet kommer att bli föremål för beskattning. I ideella föreningar är intäkter från näringsverksamhet ofta befriade från skatt på grund av undantagsregler i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Detta hindrar alltså inte att verksamheten kan vara att bedöma som näringsverksamhet vid tillämpningen av 2 kap. 2 § fjärde stycket bokföringslagen.

I 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) definieras näringsverksamhet som "förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt". I Skatteverkets handledning för stiftelser och ideella föreningar nämns försäljning av bingolotter som ett exempel på näringsverksamhet som ofta utövas av ideella föreningar.² Det kan noteras att detta ställningstagande även finns refererat i den rapport från Bokföringsnämnden som A-son har hänvisat till.³ Under räkenskapsåren 2001 och 2002 hade föreningen relativt omfattande intäkter

¹ Prop.1997/98:130 Ny bokföringslag m.m., sid. 381.

² Se 2003 års Handledning för stiftelser och ideella föreningar, RSV 327, sid. 133.

³ Se Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m., sid. 49. Rapporten beslutades vid Bokföringsnämndens sammanträde den 10 juni 2002. Den innehåller inga förslag till

från försäljning av bingolotter. Föreningen måste därför enligt RN:s mening anses ha bedrivit näringsverksamhet under de aktuella räkenskapsåren, och på grund av detta var den bokföringsskyldig. Föreningen hade en sådan nettoomsättning att den även var att bedöma som ett bokslutsföretag. För räkenskapsåret 2002 skulle föreningen därför ha upprättat ett årsbokslut i enlighet med bestämmelserna i 6 kap. bokföringslagen, i stället för en verksamhetsberättelse. I samband med att bokföringsskyldigheten inträdde, det vill säga vid ingången av räkenskapsåret 2001, skulle föreningen även ha upprättat en öppningsbalansräkning enligt 4 kap. 3 § bokföringslagen.

En av de mest centrala frågor som en revisor har att ta ställning till i ett revisionsuppdrag är vilka redovisningsregler som den juridiska personen skall tillämpa. A-son gjorde enligt RN:s mening en felaktig bedömning när han kom fram till att föreningen inte var bokföringsskyldig och att den därmed inte heller var ett bokslutsföretag. Genom att inte göra klart för sig vilka grundläggande redovisningsregler som gällde för föreningen har A-son åsidosatt god revisions sed. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.