

D 14

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen rör ett aktiebolag i vilket det bedrevs fastighetsmäkleri (bolaget) och avser dess första räkenskapsår den 31 maj 2010–31 augusti 2011. A-son var vald revisor i bolaget och avgav en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen. RN har tagit del av hans revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret.

2 Skatteverkets underrättelse

Av Skatteverkets underrättelse framgår följande.

I en särskild not i bolagets inkomstdeklaration för det aktuella räkenskapsåret uppgav bolaget att det hade haft betydande startkostnader. Dessa hade i bokföringen redovisats som förutbetalda kostnader om drygt 1,7 mnkr. Kostnaderna var karakteriserade som kostnader för annonsering, lokalanpassning och reklamkampanjer. Den aktuella årsredovisningen var fogad till inkomstdeklarationen.

Skatteverket ifrågasatte bolagets redovisning av kostnaderna som förutbetald kostnad istället för goodwill. Myndigheten ifrågasatte även varför den skattemässiga redovisningen inte följde den bokföringsmässiga och vad skälet var till att inte någon del av kostnaderna hade belastat årets bokföringsmässiga resultat.

Sammanfattningsvis ansåg Skatteverket att kostnader om sammanlagt drygt 1,3 mnkr enligt god redovisningssed skulle ha redovisats i räkenskaperna och belastat resultatet räkenskapsåret 2010/11. Kostnaderna avsåg reklam (781 tkr), mäklarsystem (dataprogram) och telefoni (156 tkr), juridiska konsultationer (52 tkr) och bilkampanj (316 tkr).

3 A-sons dokumentation och yttranden m.m.

3.1 A-sons dokumentation

Av årsredovisningen framgår att bolaget redovisade förutbetalda kostnader och upplupna intäkter med drygt 1,9 mnkr. Av A-sons dokumentation och bokföringen framgår att av detta belopp avsåg drygt 1,7 mnkr uppstartskostnader. Beloppet bestod av, utöver vad Skatteverket har anfört ovan, lokalanpassningar om 449 tkr.

A-sons revisionsdokumentation innehåller bl.a. granskningsanteckningar, kontoanalyser, noteringar från genomgångar med berörd personal på bolaget, kopior på underlag i form av specifikationer, fakturor och exempel på framtaget marknadsföringsmaterial.

A-son har i sin revisionsdokumentation bl.a. antecknat att uppstartskostnaderna skulle periodiseras på tre år och att i posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter ingick ombyggnad av en lokal med 450 tkr. Av noteringarna framgår även att bolaget ansåg att ytterligare kostnader skulle kunna aktiveras, t.ex. alla kostnader till en reklambyrå som gjorde texter till webbsida, grafisk profil, texter i broschyrmaterial etc. Vidare har han antecknat att det fanns enskilda kostnader som isolerat kunde se tveksamma ut t.ex. kostnad för invigning om 20 tkr och att han hade gått igenom konto 5950 *Reklam profil hemsida*. Han har vidare noterat att ”posten bedöms kunna godtas”.

A-son har i sin dokumentation antecknat att ”klientmedelskonto avser inbetalda handpenningar och bokförs inte”. Han har antecknat att klientmedelskontot om ca 1,1 mnkr inte var med i redovisningen. Han utförde en kontoavstämning av klientmedelskontot.

3.2 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

De av Skatteverket angivna faktauppgifterna beträffande startkostnader om drygt 1,7 mnkr är i allt väsentligt korrekta. Vad gäller hans bedömning av om drygt 1,3 mnkr borde ha belastat resultatet aktuellt räkenskapsår finns följande att anföra.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/11 tillämpade bolaget redovisningsprinciperna i årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd (BFNAR) för mindre företag med undantag för BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (det s.k. K2-regelverket).

Matchningsprincipen har i praxis ansetts utgöra uttryck för god redovisningssed och den följer av periodiseringsprincipen i 2 kap. 4 § 4 årsredovisningslagen och av BFNAR. Matchningsprincipen ligger till grund för att förutbetalda kostnader redovisas som en tillgång till dess att relaterade tjänster eller intäkter erhålls.

I sin revision av balansposten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter tog han del av och värderade och bedömde företagsledningens förklaringar och motivering till att ifrågavarande utgifter hade upptagits i balansräkningen för att fördelas över en treårsperiod istället för att redovisas som kostnader för det aktuella räkenskapsåret. Utgifterna förväntades medföra ekonomiska fördelar i framtiden i form av ökade intäkter. För att kunna lämna en rättvisande bild, och med hänvisning till matchningsprincipen, aktiverade därför bolaget dessa utgifter som förutbetalda kostnader i balansräkningen. Utifrån framförallt det faktum att det rådde en överetablering i den stad där fastighetsmäklarna var verksamma ansåg han att aktiveringen måste vara välgrundad. Bland de faktorer på vilka han grundade sin professionella bedömning var att de tre mäklarna som startade verksamheten var bland de mest framgångsrika på nyss nämnda marknad under en lång följd av år. Trots den överetablering som rådde, bedömde han således att de tre mäklarna genom sin erfarenhet hade goda förutsättningar att lyckas med det nya bolaget.

Han tog vidare del av en specifikation över utgifter som bolaget hade haft vid start och uppbyggnad av verksamheten och som det ansåg vara aktiverbara. Det fanns enligt bolaget ytterligare utgifter som skulle ha kunnat aktiveras. Företagsledningen menade att kostnaderna för reklam och kampanjer var av engångskaraktär för att göra bolaget känt i syfte att

långsiktigt etablera firman på marknaden. De tagna kostnaderna översteg vida den för verksamheten normala årliga marknadsföringskostnaden och var således inte kopplade till de löpande uppdrag som kom in under den aktuella perioden. Härutöver hade bolaget löpande kostnader som redovisades i resultaträkningen för annonsering, reklam och försäljningskostnader om cirka 2 mnkr.

Bolaget anlidade en reklambyrå som konsult för bolagets investeringar i marknadsföring. Reklambyrån var rådgivare i strategifrågor rörande marknadsbearbetning och utformade bl.a. bolagets grafiska profil som kom att användas i allt marknadsmaterial såsom broschyrer, mallar till annonser, objektbeskrivningar och pärmar. Samtliga dessa kostnader var av engångskaraktär och det producerade materialet bedömdes kunna användas i flera år. Beträffande utgifterna för reklam och bilkampanjen kan analogivis de principer som kommer till uttryck i BFN U 88:12 *Redovisning av utgifter vid produktion av film*, BFN U 88:6 *Redovisning av utgifter för videofilm för uthyrning i butik* samt BFN U 88:4 *Redovisning av katalogkostnader i postorderföretag* tillämpas. Gemensamt för dessa normer är att utgifter ska aktiveras och kostnadsföras i takt med den ekonomiska förbrukningen, dvs. fördelas över den tid de tagna kostnaderna förväntas generera intäkter. Bolaget bedömde denna tid till tre år, vilket han inte invände mot. Bolaget hade haft ytterligare utgifter av samma karaktär som de som hade aktiverats.

I förutbetalda kostnader fanns vidare utgifter för en musiklåt till ett värde av 183 tkr. Låten var specialskriven för bolaget i syfte att exponera bolaget i den aktuella staden under en flerårsperiod. Den återfinns på bolagets hemsida. Bolaget hade kontroll över låten och vid varje tillfälle som en potentiell kund besökte bolagets hemsida spelades den. Företagsledningen anförde att den gav bolaget en exponering som förväntades inbringa ökade intäkter under tiden den exponerades på marknaden. Initialt bedömdes att låten skulle komma att medföra ökade intäkter under en treårsperiod, vilket föranledde aktiveringen av dessa utgifter som förutbetalda kostnader med en periodisering i resultaträkningen under en treårsperiod.

Vidare finns i posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter utgifter för varumärket till ett värde av 50 tkr. Varumärket förvärvades från en konkurrerande mäklarfirma. I 4 kap. 2 § årsredovisningslagen anges att externt förvärvade varumärken får redovisas som en tillgång i balansräkningen. Direkt hänförliga utgifter till förvärvet av namnet redovisades som en förutbetald kostnad. Vid förvärvet av varumärket bedömde företagsledningen att det förväntades generera ökade intäkter under flera år, vilket medförde att de förutbetalda kostnaderna periodiserades över en treårsperiod.

Utgiften för investeringen i lokalanpassning uppgick till 450 tkr och bestod i omvandling av en omodern butikslokal till ett modernt kontor med installationer för modern ventilation, innertak, glasväggar, dörrpartier, golvbeläggning etc. Livslängden kunde antas vida överstiga tre år. Att bolaget skrev sitt hyreskontrakt för en period av tre år sammanhänger med att det fanns en plan för ytterligare expansion som eventuellt kunde komma att medföra ett behov av större lokaler. Bolaget räknade med att vid en flytt kunna få betalt av efterkommande hyresgäst för nedlagd investering. Han tog del av lokalhyreskontraktet som hade en standardmässig utformning.

I efterhand kan konstateras att klassificeringen i tre fall; mäklarsystemet, varumärket och lokalanpassning på annans fastighet, alternativt hade kunnat vara immateriella

anläggningstillgångar respektive materiell anläggningstillgång i balansräkningen. Mäklarsystemet var ett externt förvärvat system som utgjorde ett viktigt verktyg för att överhuvudtaget kunna bedriva verksamheten. Det var kontrollerbart och förväntades generera framtida ekonomisk nytta. Det medförde att det även hade kunnat klassificeras som materiell anläggningstillgång enligt 4 kap. 2 § årsredovisningslagen. De utgifter som hade aktiverats avseende mäklarsystemet var de direkt hänförliga utgifterna. Utgifter för mäklarsystem kan närmast jämföras med utgifter för datorprogram vilka enligt BFN i vissa fall kan periodiseras över flera år. Bolagets utgifter avsåg verktyg vilka det skulle ha användning för under flera år. De system man investerade i hade anpassats för den egna verksamheten. Samma resonemang gällde för varumärket. Det hade även kunnat klassificeras som en immateriell anläggningstillgång enligt 4 kap. 2 § årsredovisningslagen. De utgifter som hade aktiverats avseende varumärket var de direkt hänförliga utgifterna. Lokalanpassningarna, vilka omfattade rivning och anpassning av lokalerna för att bolaget skulle kunna bedriva sin verksamhet effektivt, hade alternativt även kunnat klassificeras som materiell anläggningstillgång, i enlighet med BFN U 92:4 *Förbättringsutgifter på annans fastighet*.

För samtliga tre poster ovan var bedömningen att den ekonomiska livslängden uppgick till i vart fall tre år.

Sammanfattningsvis var bedömningen av värdet av de periodiserade utgifterna svår att utföra med tanke på att man vid revisionstidpunkten endast kunde överblicka en del av den period över vilken periodiseringen sträckte sig. Bedömningen var att utgifterna skulle leda till ökade intäkter över flera år. Vid revisionstidpunkten kunde han också konstatera att intäkten för bolaget i första månaden på det efterföljande räkenskapsåret uppgick till 1,1 mnkr. Intäkterna för det första räkenskapsåret uppgick till ca 8,8 mnkr. I efterhand kunde han följaktligen konstatera att utgifterna under året innan hade gett resultat och var matchade av ökade intäkter året efter.

Bolaget valde att enbart tillämpa årsredovisningslagen och BFNAR i redovisningen. Bolaget hänvisade inte till Redovisningsrådets rekommendationer (RR) utan bokföringen var upprättad enligt god redovisningssed utifrån årsredovisningslagen och BFNAR. Detta medförde att revisionen och gjorda bedömningar utfördes utifrån dessa förutsättningar.

Vad gäller klientmedelskontot konstaterade han vid revisionen att klientmedlen hanterades på ett betryggande sätt och hölls åtskilda från bolagets egna likvida medel. Hans slutsats var att bolaget hade god kontroll över klientmedlen. Bolaget hade inte tagit in redovisningen av klientmedel i den löpande affärsbokföringen, men väl i en sidoordnad redovisning i bolagets namn. God redovisningssed kan omfatta alternativ redovisningsmässig hantering. Inlåningsräntan på klientmedel gottskrevs kunderna. Saldot på kontot för klientmedel uppgick till ca 1,1 mnkr. Bolaget valde att inte redovisa dessa klientmedel i årsredovisningens balansräkning av det skälet att dessa belopp i sammanhanget skulle ha kunnat skapa en vilseledande bild av bolagets ställning. Det ansåg att en balansräkning som endast innehöll tillgångar och skulder som tillhörde bolaget bättre återspeglade det verkliga förhållandet. Han hade ingen invändning mot detta synsätt. Det kan påpekas att varken bolagets resultat eller egna kapital skulle fått en annan storlek om bolaget hade valt att ta in klientmedlen i balansräkningen.

Bolagets årsredovisning gav en rättvisande bild av bolagets verksamhet och bolaget hade fog att redovisa startkostnader på det sätt som skedde och har följt god redovisningssed. Revisionen utfördes enligt god revisionsred.

4 RN:s bedömning

4.1 Redovisning av verksamhetens initiala utgifter

I årsredovisningen anges att den har upprättats enligt årsredovisningslagen och BFN:s allmänna råd för mindre företag (med undantag för BFNAR 2008:1, det s.k. K2-regelverket). Av BFNAR 2000:2 *Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden* framgår bl.a. följande. Icke-noterade företag ska, för varje område, tillämpa antingen ett allmänt råd från BFN som innehåller en anpassning av en redovisningsrådsrekommendation eller Redovisningsrådets motsvarande rekommendation (RR 1-RR 29). Det valda allmänna rådet eller den valda rekommendationen ska tillämpas i sin helhet om inte annat anges i rådet eller rekommendationen. Ett företag som inte tillämpar ett K-regelverk kan välja mellan normer från BFN och Redovisningsrådet.

I förevarande fall är RR 15 *Immateriella tillgångar* tillämplig då BFN inte har utfärdat något allmänt råd som innebär en anpassning av en redovisningsrådsrekommendation. I nämnda rekommendation punkten 57 ges några exempel på utgifter som kostnadsförs då de uppkommer. Det gäller bl.a. utgifter för etablering av verksamheter och utgifter för reklam och säljfrämjande åtgärder. Utgifter för etablering av verksamheter kan inkludera advokatarvoden och utgifter för registrering, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer.

Bolaget redovisade i årsredovisningen förutbetalda kostnader och upplupna intäkter med drygt 1,9 mnkr. Av detta belopp avsåg drygt 1,7 mnkr uppstartskostnader. Beloppet utgjorde 58 procent av bolagets totala balansomslutning det aktuella räkenskapsåret och var således väsentligt.

Några av de utgifter som ingick i beloppet 1,7 mnkr var av det slag att de inte behövde kostnadsföras men skulle ha klassificerats på annat sätt än som skedde. Mäklarsystemet borde ha redovisats som dataprogram (immateriell tillgång), se BFN U 88:16 *Redovisning av utgifter för dataprogram hos användare* som behandlar bl.a. rubriceringsfrågan. Lokalanpassningarna borde ha redovisats som förbättringsutgifter på annans fastighet (materiell anläggningstillgång) i enlighet med BFN U 92:4 som behandlar bl.a. rubriceringsfrågan. Det förvärvade varumärket borde ha redovisats som en immateriell tillgång, se 4 kap. 2 § årsredovisningslagen. Sammanlagt uppgick utgifterna för dessa poster till ca 0,6 mnkr.

Resterande utgifter om ca 1,1 mnkr är däremot exempel på sådana utgifter som avses i RR 15 punkten 57. A-son har, under hänvisning till matchningsprincipen, gjort gällande att utgifterna trots detta kunde tas upp som förutbetalda kostnader. RN delar inte den uppfattningen. Av RR 15 punkten 57 framgår uttryckligen att utgifter av detta slag ska kostnadsföras. Det föreligger inte heller något sådant direkt fastställt samband mellan utgifterna och de framtida intäkterna som skulle motivera en annan redovisningsmässig hantering av utgifterna. Utgifterna skulle alltså ha kostnadsförts omedelbart. A-sons hänvisning till andra uttalanden från BFN föranleder ingen annan bedömning, eftersom dessa specifikt avser film och kataloger.

Då beloppen var väsentliga för bolaget skulle A-son ha rekommenderat styrelsen att ändra redovisningen. Om detta inte ledde till någon ändring, skulle han ha avgett en modifierad revisionsberättelse och avstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att inte vidta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionsred.

4.2 Bokföring av redovisningsmedel

Enligt lagen (1944:181) om redovisningsmedel ska klientmedel hållas avskilda från rörelsens övriga medel. Ett företag ska, enligt bokföringslagen, löpande bokföra alla affärshändelser. BFN har i ett uttalande om bokföring av redovisningsmedel, BFN U 90:5 *Bokföring av redovisningsmedel*, angett att det varken i bokföringslagen eller i dess förarbeten uttryckligen anges om bokföringsskyldigheten omfattar redovisningsmedel.¹ Enligt BFN utgör en inbetalning av redovisningsmedel en till rörelsen riktad åtgärd av ekonomisk innebörd i rörelsens relation med omvärlden. Händelsen utgör därför en affärshändelse i bokföringslagens mening som ska bokföras i mottagarens rörelse.

Bolaget borde därför ha bokfört mottagna redovisningsmedel i bolagets redovisning. Att endast redovisa medlen i en sidoordnad redovisning står inte i överensstämmelse med god redovisningsred. A-son skulle därför ha rekommenderat bolaget att ändra sin redovisning. Om detta inte ledde till ändring, skulle han ha anmärkt på förhållandet i sin revisionsberättelse. Genom sin underlåtenhet att vidta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionsred.

4.3 Val av disciplinär åtgärd

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Peter Ek, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.

¹ BFN U 90:5 upphävdes vid utgången av december 2013 genom BFNAR 2013:5 *Bokföringsnämndens allmänna råd om upphävande av vissa allmänna råd, uttalanden och rekommendationer på bokföringsområdet*. BFN U 90:5 ska dock fortfarande tillämpas för det räkenskapsår som har inletts före den 1 januari 2014 om Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring inte tillämpas.