

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit del av information som har föranlett myndigheten att utreda auktoriserade revisorn A-sons revision av en stiftelse.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 1 juli 2011–30 juni 2012 avseende stiftelsen. Hans revisionsberättelse, daterad den 6 november 2012, var utformad enligt standardutformningen. Stiftelsen redovisade intäkter med 148,8 mnkr, kostnader med 146,2 mnkr, årets resultat med 4,2 mnkr och en balansomslutning om 88,6 mnkr.

2 Beslut om pensioner

Av revisionsdokumentationen och utredningen i övrigt framgår följande. På ett styrelsemöte som hölls den 3 februari 2012 fattades ett beslut om pensioner för ordinarie styrelseledamöter födda före år 1960 (nedan benämnt beslutet). Beslutet omfattade dels hur underlaget för avsättning till tjänstepension skulle beräknas, dels hur en tillkommande pension eller ersättning skulle beräknas. På mötet var sex (av nio) ledamöter närvarande. Av dessa omfattades fem ledamöter av beslutet.

Det system för pensioner som styrelsen beslutade om var uppbyggt enligt följande modell. En slutlön skulle fastställas. En årlig indexreglering skulle ske. Vid 65 års ålder, eller om anställningen avslutades tidigare, kunde förmånstagaren enligt beslutet ”ta ut både av sin statliga pension” och ”av [stiftelsen] inbetald tjänstepension”. Mellanskillnaden mellan slutlönen och den statliga pensionen och tjänstepensionen skulle betalas av stiftelsen som lön så länge förmånstagaren levde. Utbetalning av mellanskillnaden skulle utgå så att den totala ersättningen mellan 65 och 75 års ålder uppgick till 100 procent av slutlönen. Därefter skulle det ske en avtrappning. I beslutet fanns inget krav på motprestation från förmånstagarens sida.

Enligt ”stiftelseurkund med stadgar” (nedan stadgarna) skulle stiftelsens anställda i alla grenar av verksamheten ha marknadsmässiga löner.

A-son har uppgett följande.

Styrelsen beslutade den 3 februari 2012 att anta det av personalavdelningen framtagna förslaget till förändrat pensionsupplägg. Beslutet berörde pensionsinbetalningar till tjänstepension och en kompensation för mellanskillnaden av erhållen pension och slutlig lön vid anställningens upphörande. Kompensationen skulle avtrappas med stigande ålder. I beslutet angavs att mellanskillnaden skulle utbetalas som lön. Frågan om motprestation behandlades inte i beslutet.

I samband med revisionen av räkenskapsåret 2011/12 fördes en diskussion med stiftelsens ekonomi- och personalavdelning om mellanskillnadens reella innebörd. Vid denna diskussion framkom att den egentliga innebörden var att de ledamöter som berördes av beslutet också efter pensionering skulle finnas till stiftelsens förfogande som talare, styrelseledamöter etc. Det var anledningen till formuleringen i beslutet – ”skall utbetalas som lön”. Hans slutsats blev att mellanskillnaden inte utgjorde en framtida pension utan lön för utfört arbete.

I stiftelsens stadgar anges att anställda ska ha marknadsmässiga löner. Någon definition av vad som avses med marknadsmässiga löner finns dock inte. I stiftelsen var volontärarbetare verksamma och det förekom frivilligarbete och olika former av frivilligt löneavstående. Varken personer i ledande funktioner eller övriga anställda hade några iögonfallande löner. Ersättningarna föranledde därför inte något påpekande från hans sida.

Vid revisionen var det hans bedömning att beslutet, enligt den intention styrelsen hade med innehållet, inte stred mot stiftelsens stadgar. Tanken var att de som hade ingått i den ursprungliga styrelsen efter pensionering också skulle stå till stiftelsens förfogande utan någon annan kompensation än den extra pensionsersättning som beslutet skulle ge.

Man bör beakta att de som omfattades av beslutet hade varit i stiftelsens tjänst i över 30 år och inte bara byggt upp den svenska verksamheten utan även bidragit till att bygga upp en världsomfattande verksamhet. Detta var i högsta grad förenligt med stadgarnas intentioner.

Styrelseledamöterna har inte vid något tillfälle erhållit ersättning i form av styrelsearvode. Samtliga som ingått i styrelsen har haft lön från stiftelsen genom att ingå i den dagliga verksamheten.

Han tog aldrig ställning till frågan om jäv förelåg vid beslutet och diskuterade inte heller jävsfrågan med styrelsen. I efterhand kan han konstatera att han borde ha gjort det.

RN gör följande bedömning.

Enligt 2 kap. 14 § första meningen stiftelselagen (1994:1220) får en styrelseledamot inte handlägga frågor som rör avtal mellan honom och stiftelsen. 2 kap. 15 § samma lag innehåller ett undantag från denna bestämmelse; om inte annat har föreskrivits i stiftelseförfordnandet får styrelsen besluta om styrelsearvoden. I 4 kap. 11 § samma lag anges bl.a. att det i revisionsberättelsen ska anmärkas om revisorerna vid sin granskning har funnit att styrelsen vidtagit någon åtgärd eller försummelse som innebär att bestämmelserna i stiftelselagen inte har följts.

Syftet med reglerna i 2 kap. 14 § stiftelselagen är att skydda stiftelsen mot att styrelsen fattar beslut som är till skada för stiftelsen. Detta förbud träffar även

ensidiga rättshandlingar som är av betydelse för uppkomsten eller upphörandet av ett ömsesidigt förpliktande avtal.¹

A-son var vid sin revision medveten om att styrelsen hade fattat beslut om framtida ersättningar till de styrelseledamöter som var med och fattade beslutet. Han hade därför att vid sin revision ta ställning till om styrelsen överhuvudtaget hade rätt att fatta beslutet eller om den var förhindrad att göra detta på grund av bestämmelsen i 2 kap. 14 § stiftelselagen.

För att en ledamot i en stiftelses styrelse ska kunna delta i ett beslut som gäller ersättning till honom eller henne själv krävs att fråga är om ersättning i form av styrelsearvode; i annat fall är han eller hon jävig enligt 2 kap. 14 § stiftelselagen. Av A-sons egna uppgifter framgår att han vid revisionen bedömde att beslutet rörde ersättning i form av lön, dvs. det var inte fråga om arvode för deltagande i styrelsearbete. Det framgår också att han hade kunskap om att beslutet inte innehöll något krav på motprestation och att det gällde för styrelseledamotens livstid. Av det sagda följer att han hade anledning att ifrågasätta om det var förenligt med stiftelselagens jävsregler att fem styrelseledamöter, som själva skulle beröras av beslutet, deltog när detta fattades. Han skulle därför närmare ha utrett denna fråga och i brist på ytterligare revisionsbevis i revisionsberättelsen ha anmärkt på att styrelsen genom att fatta det aktuella beslutet agerat i strid med stiftelselagens bestämmelser om jäv för styrelseledamöter. Genom att inte vidta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

3 Granskning av intäkter

Av uppgifter i årsredovisningen för räkenskapsåret 1 juli 2011–30 juni 2012 framgår följande. Stiftelsens intäkter redovisades med 148,8 mnkr. I stiftelsen fanns tre olika verksamheter. Av intäkterna kom 53 procent från utbildningsverksamhet, 40 procent från församlings- och missionsverksamhet och 7 procent från försäljning av varor. Cirka 30 procent av de totala intäkterna utgjordes av gåvor.

Av dokumentationen avseende A-sons granskning av intäkterna framgår att han gjorde en jämförelse av årets utfall med utfallet för föregående år och en jämförelse med budgeten för det aktuella räkenskapsåret samt att han kommenterade väsentliga förändringar. Det framgår inte hur han säkerställde fullständigheten och riktigheten av intäkterna i de olika verksamheterna.

I dokumentationen finns vidare styrelseprotokoll samt ekonomisk rapportering upprättad av stiftelsen.

Av ett planeringsdokument framgår att A-son ansåg att stiftelsen hade en väl fungerande intern kontroll. Han har vidare noterat att stiftelsen inom flera områden hade utvecklade kontrollsystem för att förhindra oegentligheter och att risken för manipulerade räkenskaper, förskingringar och dylikt bedömdes som liten, bl.a. genom stiftelsens egna kontrollsystem.

¹ Se Isoz, H., Stiftelselagen, En kommentar, s. 81 f. och prop. 1993/94:9 om stiftelser s 131 f.

A-son har uppgett följande.

Han granskade intäkterna genom en kombination av substansgranskning och analytisk granskning av årets intäkter jämfört med föregående år. Han gjorde också en övergripande granskning av den interna kontrollen. Större avvikelser diskuterades med stiftelsens ekonomichef.

Enligt hans bedömning var intäktsredovisningen inte komplex. Han har haft uppdraget under många år och har tidigare inte noterat några oegentligheter eller väsentliga fel i intäktsredovisningen. Han bedömde att varken styrelsen eller någon anställd i ledande ställning hade något incitament att påverka intäktsredovisningen på ett otillbörligt sätt.

Hans bedömning var att styrelsen eftersträvade god ordning. Genom ledamöternas engagemang och delaktighet i den dagliga verksamheten hade man skapat en kultur som betonade hederlighet och etiskt agerande. I samarbete med övriga avdelningschefer hade styrelsen byggt upp en god kontrollmiljö med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och komplexitet och visat ett nära engagemang i väsentliga rutiner.

Han följde kontinuerligt upp förändringar av stiftelsens interna kontroller, nyttillkomna kontroller och kontroller som inte längre var aktuella. Han gick igenom tidigare års rutinbeskrivningar och bedömde att inga väsentliga förändringar hade skett under året. Frågan om intern kontroll diskuterades med stiftelsens ekonomichef och redovisningschef.

Rutiner för avstämningar och avklipp kontrollerades både löpande och i samband med bokslutsgranskning. Särskild granskning av stiftelsens IT-verksamhet skedde någon gång före räkenskapsåret 2006/07. Genom åren har han erhållit en förståelse för förändringar från ett stort kontant intäktsflöde under 1980- och 1990-talen till dagens mer kontantlösa intäktsflöde.

Han erhöll löpande styrelseprotokoll och ekonomiska rapporter. Därigenom kunde han också följa stiftelsens resultat under hela räkenskapsåret. Stiftelsen hade under räkenskapsåret 2011/12 nio styrelsemöten. Vid sex av mötena var stiftelsens ekonomichef närvarande och föredrog ekonomiskt utfall och budgetfrågor. Stiftelsen hade ett omfattande rapportsystem där styrelsen erhöll information på detaljnivå.

Stora delar av stiftelsens verksamhet utgjordes av bidragsfinansierad verksamhet, exempelvis skolverksamhet, där intäkterna gick relativt lätt att beräkna och storleken förändrades ganska lite över åren. Detta medförde att, i denna del av verksamheten, en jämförelse med budgeterat och verkligt utfall var relevant för att fastställa fullständigheten i intäktsredovisningen.

När det gäller de gåvofinansierade intäkterna kan en jämförelse med budgeterat och verkligt utfall endast ge en "fingervisning" om storleken på räkenskapsårets intäkter, men med åren dock en bra sådan. I denna del är goda rutiner och en god

intern kontroll en mer betydelsefull revisionsansats. Enligt hans uppfattning uppfyllde stiftelsen båda dessa kriterier. Han kontrollerade rutinen för destinerade gåvors projektredovisning samt de gjorda avstämningarna mot stiftelsens redovisning. Avstämning och granskning av förändring i destinerade medel har under de senaste åren skett i samband med bokslutsgranskningen.

Rutiner för kollekt- och kontanthantering granskades genom att han följde flödet från första inbetalning till slutlig redovisning och bankning. Det gjordes också en kontroll av att samtliga Z-nummer fanns registrerade hos kollektörerna, dvs. den person som tog emot den kontanta gåvan.²

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.³ Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock RN:s bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

Stiftelsens intäkter var en väsentlig post. A-son hade därför anledning att ägna granskningen av intäkterna särskild uppmärksamhet.

A-sons dokumentation är mycket knapphändig. Den består av en jämförelse av årets utfall med dels föregående års utfall, dels årets budget. I dokumentationen ingår också en av stiftelsen upprättad ekonomisk månadsrapportering för några månader. Den substansinriktade granskning som går att utläsa av denna dokumentation var inte tillräcklig för att erhålla tillfredsställande revisionsbevis för

² RN noterar att A-son har lämnat en utförlig redogörelse av stiftelsens kontrollmiljö; dess system för kontroller och redovisning.

³ Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

redovisade intäkter. Vad gäller den interna kontrollen i stiftelsen har A-son i sin dokumentation noterat att den var väl fungerande och att det fanns kontrollsystem. Det framgår dock inte vad han byggde dessa slutsatser på.

I yttranden till RN har A-son redogjort för den kontrollmiljö som fanns i stiftelsen. Han har emellertid inte redogjort för någon granskning av att stiftelsen hade följt de beskrivna rutinerna eller utfört fastställda kontroller. RN noterar att även om A-son beskrivit stiftelsens kontrollmiljö och rutiner relativt utförligt så framgår det inte av hans yttranden att han i tillräcklig omfattning identifierat och testat att det interna kontrollsystemet var väl fungerande under det aktuella räkenskapsåret.⁴

Enligt RN:s mening har A-son därför varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till myndigheten gjort sannolikt att han hade tillräckligt underlag för att kunna godta stiftelsens intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta hänseende var bristfällig (jfr den ovan beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att granskningsarbetet var otillräckligt avseende en väsentlig resultatpost saknade han grund för uttalandet i sin revisionsberättelse att årsredovisningen gav en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av stiftelsens finansiella ställning och finansiella resultat. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revision. Han har godtagit ett styrelsebeslut, trots att han haft anledning räkna med att flera av styrelsens ledamöter var jäviga. Hans granskning av stiftelsens intäkter har varit otillräcklig. Han har som en följd av detta saknat grund för uttalandet i sin revisionsberättelse att årsredovisningen gav en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av stiftelsens finansiella ställning och finansiella resultat.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt. 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 Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson och professorn Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam

⁴ Jämför RN:s beslut den 17 juni 2016 i ärende dnr 2016-520.

Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, revisionsdirektören Christina Lundin samt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.