



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en erinran.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i en ideell förening. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende. I ärendet behandlas A-sons granskning av det medlemsantal i föreningen som hon har yttrat sig om i särskilda handlingar.

Årsredovisningarna för föreningen upprättades med tillämpning av årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).¹ Av årsredovisningarna framgår följande (belopp i tkr).

¹ För räkenskapsåret 2018 anges även att årsredovisningen är upprättad enligt FRII:s styrande riktlinjer för årsredovisning enligt K3. FRII står för Frivilligorganisationernas insamlingsråd.

Räkenskapsår	2018	2019
Verksamhetsintäkter	10 519	10 713
- Varav offentliga bidrag ²	4 095	4 096
- Varav medlemsavgifter	1 138	1 145
Balansomslutning	13 104	12 742
Medlemsantal (st.)	6 017	5 918

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2018, som är daterad den 30 maj 2019, har A-son anmärkt att årsredovisningen i strid med föreningens stadgar har lämnats till henne senare än den 1 mars. Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2019, som är daterad den 19 maj 2020, är utan modifieringar, upplysningar och anmärkningar.

2 Granskning av medlemskap

2.1 Bakgrund

Utöver de båda revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2018 och 2019 har A-son avgett två intyg, baserade på förhållandena per respektive balansdag nyss nämnda räkenskapsår. Av ett av dessa intyg, daterat den 5 september 2019, framgår att antalet betalande medlemmar i föreningen uppgick till 6 017, vilket är samma antal som framgår av årsredovisningen för räkenskapsåret 2018. Enligt det andra intyget, daterat den 11 september 2020, var antalet betalande medlemmar i föreningen 5 330, vilket var 588 färre än vad som framgår av årsredovisningen för räkenskapsåret 2019.

Intygen var avsedda att ges in till Socialstyrelsen i samband med ansökningar om statsbidrag. En sådan ansökan ska vara baserad på uppgifter avseende räkenskapsår 1, den görs under räkenskapsår 2 och statsbidraget förutsätts bli utbetalat under räkenskapsår 3. Den del av statsbidraget som är hänförligt till medlemsbidrag enligt intyg uppgår för föreningen till ca 20 procent. Övriga delar av statsbidraget är baserade på andra uppgifter som inte berörs i detta ärende.

² Nedan benämnt statsbidrag.

Av uppdragsbrevet framgår, när det gäller intygandet av antalet medlemmar, att granskningen genomförs för att Socialstyrelsen ska kunna bedöma om angivna uppgifter är riktiga.

Av föreningens stadgar framgår att en person blir medlem genom att erlægga fastställd medlemsavgift. För familjemedlemskap (som omfattar mer än en person) krävs att samtliga personer är folkbokförda på samma adress. Undantag görs för barn under 20 år som bor på annan adress. Medlemsavgiften avser kalenderår.

En ansökan av det nu aktuella slaget ska göras i enlighet med Socialstyrelsens föreskrifter (SOSFS 2009:8) Ansökan om och beräkning av statsbidrag till handikapporganisationer. Den ska vara inne hos Socialstyrelsen den 15 september året före bidragsåret. För att erhålla statsbidrag ska en riksomfattande organisation ha ett lokalt eller regionalt förankrat föreningsliv i minst tio län. Till ansökan ska fogas intyg från revisor som bl.a. styrker antalet medlemmar som uppfyller kraven på att avse en fysisk person som har betalat en fastställd medlemsavgift till föreningen.

A-sons revision har utförts i enlighet med International Standards on Auditing (ISA). De båda intygen är avfattade på en av Socialstyrelsen tillhandahållen blankett. I intygen har A-son bekräftat föreningens uppgifter om antalet medlemmar. Intygen innehåller också en hänvisning till en bilagd rapport. I denna rapport anger hon att uppdraget har utförts enligt den standard för närliggande tjänster som är tillämplig på uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse (SNT 4400).

2.2 Dokumentation

Av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2018 framgår följande.

I dokumentet *Övergripande revisionsstrategi* finns avseende övergripande intern kontroll antecknat att revisionsteamet inte kommer att förlita sig på den interna kontrollen eller generella IT-kontroller. Det anges att granskningen kommer att ha en substansinriktad ansats, att den interna kontrollen bedöms som god och att ingen förhöjd risk har identifierats baserat på genomgången av den interna kontrollen. Som planerade revisionsåtgärder finns bl.a. antecknat granskning av rutiner för föreningarnas andelar av medlemsregister och faktureringen av detta.

I ett dokument, rubricerat *Existens och fullständighet av medlemsintäkter*, finns följande antecknat. Pris fastställt år 2016 som gäller fram till år 2018. Nya nivåer fastställdes för 2019 och tre år framåt. Medlemsavgift för år 2018 är 230 kr för enskild medlem och 330 kr för familjemedlem.³ Uppgifter från medlemssystemet är inhämtade. Underliggande data har kontrollerats och ”säkerställt att input är korrekt”. Detta har gjorts genom att närvara när revisionsklienten sammanställde uppgifterna direkt på datorn hos revisionsklienten. Listan ej justerad. Vidare har riktigheten kontrollerats via kontroll av inbetalda medlemsavgifter. Antal huvudmedlemmar anges vara 4 288 enligt lista, varav 3 047 enskilda medlemmar har betalat endast för sig själv och 1 229 familjemedlemmar har betalat för familj. Ständiga medlemmar är ca 15 stycken enligt uppgift från föreningen, dessa betalar ej årsavgift, bedöms ej väsentligt, ingen vidare utredning. I dokumentet finns antecknat att av revisionsbyrån beräknade (eller förväntade) avgifter uppgick till 1 106 380 kr, vilket jämfört med faktiskt utfall om 1 138 006 kr avstämt mot bank innebar en differens om 31 626 kr. Det är antecknat att det är en oväsentlig differens som antagligen beror på ett visst medlemstapp under året, granska ej vidare. Som slutsats finns antecknat att medlemsintäkterna bedöms rimliga och i allt väsentligt korrekta utan anmärkning. I dokumentet finns också en kolumn benämnd presentation till årsredovisningen. I denna anges förändring i antal medlemmar jämfört med föregående år uppdelat på huvudmedlemmar och familjemedlemmar. Totalt hade antalet medlemmar minskat med 402 vilket berodde på en minskning av antalet huvudmedlemmar med 313 och en minskning av antalet familjemedlemmar med 89. Den totala minskningen av medlemmar har bedömts som förväntad, eftersom föreningen har en äldre medlemsbas samt få nyttkomna medlemmar varje år.

I ett dokument, rubricerat *Föreningsstatistik per medlemstyp*, finns lokalföreningarna listade med angivna antal huvudmedlemmar och familjemedlemmar och vad detta summerar till. Som totalsumma anges 4 288 huvudmedlemmar och 1 724 familjemedlemmar vilket summeras till 6 012 medlemmar totalt.

I dokumentet *[Föreningen] - genomgång IT*, som är daterat den 11 maj 2019, är föreningens bokföringssystem, lönesystem och medlemssystem angivna i en tabell. Frågor om åtkomstkontroller, behörigheter och ändringar m.m. besvaras för de tre systemen. När

³ Revisorsinspektionen noterar att A-son i yttrande i stället uppgett att medlemsavgiften för enskild medlem respektive familjemedlem för år 2018 var 250 kr respektive 300 kr och för år 2019 var 300 kr respektive 360 kr.

det gäller medlemssystemet har antecknats att det finns åtkomstkontroller, att kanslichefen tilldelar behörigheter, att det går att kontrollera vad användarna har gjort i systemet m.m. Frågan om det har varit några systemfel, störningar eller förlust av data under året besvaras avseende medlemssystemet med att implementering pågår, startad i januari 2019. Även en fråga om hur information som produceras av den IT-applikation som ska användas påverkar revisionen är för medlemssystemet besvarad med ”ET [ej tillämpligt], implementeras 2019”.

Av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2019 framgår följande.

I ett dokument benämnt *Statistik utdragen den 31 december 2019 – [Föreningen]* finns antecknat att det avser statistik om antal medlemmar. Antalet har summerats till 5 918.

Ett dokument rubricerat *Existens och fullständighet av medlemsintäkter* innehåller följande anteckningar. Nya priser fastställdes för år 2019 och tre år framåt. Medlemsavgiften för år 2019 är 300 kr för enskild medlem och 360 kr för familjemedlem. Uppgifter från medlemssystemet är inhämtade. Underliggande data har kontrollerats och ”säkerställt att input är korrekt”. Detta har gjorts genom att närvara när revisionsklienten sammanställde uppgifterna direkt på datorn hos revisionsklienten. Listan ej justerad. Vidare har riktigheten kontrollerats via kontroll av bokförda medlemsavgifter mot medlemsstatistiken. Antal huvudmedlemmar anges vara 3 478 enligt lista, varav 2 489 enskilda medlemmar har betalat endast för sig själv och 989 familjemedlemmar har betalat för familj. I dokumentet finns antecknat att av revisionsbyrån beräknade (eller förväntade) avgifter uppgick till 1 102 740 kr, vilket jämfört med faktiskt utfall om 1 144 784 kr innebar en differens om 42 044 kr. Föreningen har under året haft problem med en del medlemmar som ska ha betalat men där föreningen inte hittar de intäkterna. Föreningen håller nu på att implementera en ny betalösning.

Som slutsats finns antecknat att medlemsintäkterna bedöms rimliga och i allt väsentligt korrekta utan anmärkning.

I dokumentet finns också en kolumn benämnd presentation till årsredovisningen. I denna anges förändringen i antalet medlemmar jämfört med föregående år uppdelad på huvudmedlemmar och familjemedlemmar. Totalt hade antalet medlemmar minskat med 94; antalet huvudmedlemmar hade minskat med 810 medan antalet familjemedlemmar hade ökat med 716. För familjemedlemmarna finns antecknat att de ingår i familje-

medlemskapen och inte betalar någon egen avgift. Den totala minskningen av medlemmar har bedömts vara förväntad, eftersom föreningen har en äldre medlemsbas samt få nytillkomna medlemmar varje år.

I ett odaterat dokument finns antecknat under medlemsgranskning att rutin och hantering av medlemmar hade granskats i samband med bokslutsgranskning och att det nu görs stickprovsgranskning utifrån medlemsregistret. Som kommentar anges att föreningen enligt årsredovisningen har 5 918 medlemmar, att det enligt medlemsregistret finns 5 939 medlemmar och att detta enligt en person verksam i föreningen berodde på att föreningen var mitt uppe i ett systembyte. För 588 medlemmar kan dock föreningen inte på personnivå med säkerhet styrka betalning pga. problem med betallösning. Därför räknas dessa 588 medlemmar inte med utan antalet medlemmar som föreningen söker statsbidrag för är 5 330. Föreningen har nu bytt system för att slippa detta problem kommande år. Eftersom föreningen söker statsbidrag för färre medlemmar utreds detta inte vidare. Under utfört arbete finns antecknat att ett slumpmässigt urval av 30 medlemmar har granskats mot inbetalning hos bank. Avstämning har gjorts mot utdrag från medlemsregistret utan anmärkning. I dokumentet är 30 personer listade med namn, kön och ett individuellt nummer.

2.3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

I revisionen av 2018 års räkenskaper gjordes en avstämning av förväntade medlemsavgifter utifrån antalet medlemmar enligt medlemsregistret per den 31 december 2018. Detta belopp jämfördes med faktiska inbetalda medlemsavgifter på föreningens bankkonto. En mindre ej materiell avvikelse mellan förväntade medlemsavgifter och det faktiska inbetalda medlemsavgifterna noterades. Hon kom till slutsatsen att antalet medlemmar var i allt väsentligt korrekt redovisat i årsredovisningen. Hennes bedömning som revisor var att utfallet från granskningen gav henne ett så bra revisionsbevis att någon ytterligare granskning inte var erforderlig. Eftersom hennes granskning avseende intäkterna för medlemsavgifter år 2018 visade att rutinen omkring medlemshanteringen fungerade väl, gjordes i 2019 års revision samma granskningsåtgärder och en mindre ej materiell avvikelse noterades även detta år. Detta år fann hon det även nödvändigt att genomföra vissa stickprov, se nedan.

I denna typ av organisation varierar inte medlemsantalet mycket mellan åren. Generellt inom den ideella sektorn är det dock en nedåtgående trend i antalet medlemmar, något som också föreningens medlemsregister visar på. Granskningen av rimligheten i antalet medlemmar baserades i huvudsak på inbetalningen av medlemsavgifter. Givet att en medlem hade betalat medlemsavgiften gjorde revisionsteamet bedömningen att medlemmen existerade. Det som kan innebära en viss risk för fel är när det finns familjer, eftersom det då finns flera medlemmar men endast en inbetalning. Fel i antalet medlemmar som inte innebär en påverkan på föreningens intäkter leder dock inte till ett materiellt fel i årsredovisningen.

Genomgången av föreningens IT-system visade att den enbart använde sig av standardprogram, dvs. inga specialanpassningar. Den IT- och systemdokumentation som fanns var manualerna till respektive program och föreningen hade inte gjort någon egen anpassning av något IT-system. Tillgången till ett stort webbaserat bokföringsprogram innebar att revisionsteamet kunde få en SIE-fil och via den importera hela redovisningen till ett analysprogram, vilket gav möjlighet att kontrollera redovisningen samt göra analytisk granskning. I och med att revisionsteamet kunde få en SIE-fil och föreningen inte hade gjort några egna anpassningar ansåg revisionsteamet att en enklare strategi för IT kunde användas som utgångspunkt för revisionen.

Föreningens rutin för medlemshantering var förhållandevis enkel. Föreningen hade systemstöd för att hantera medlemmarna och göra utskick av inbetalningsavgifter. Medlemmar kunde via telefon, e-post eller på annat sätt meddela att de önskar vara medlemmar i föreningen. Via integrerad faktureringsfunktion aviserades medlemmar i medlemsregistret årligen om sin medlemsavgift. Medlemmar kunde avsluta sitt medlemskap via en aktiv handling, men även genom att inte betala sin medlemsavgift. Eftersom föreningen var liten, fanns det inte kontroller inbyggda som hon bedömde effektiva att testa.

Som enskild medlem i föreningen betalade man en medlemsavgift på 250 kr (år 2018) och 300 kr (år 2019). Ingick man i stället ett familjemedlemskap betalades en familjeavgift på 300 kr (år 2018) och 360 kr (år 2019). Varje person som ingick i ett familjemedlemskap räknades som en medlem i föreningens medlemsregister och i ansökan gällande statsbidrag till Socialstyrelsen. Hennes bedömning är att alla medlemmar i föreningen, även om betalningen skett via ett familjemedlemskap, utgjorde underlag för statsbidraget. Principen som föreningen tillämpade för beräkning av antalet betalande medlemmar

tillämpas även av andra föreningar som hon känner till. Det kan också nämnas att den stora merparten av statsbidraget var baserat på andra uppgifter än den fråga om antalet medlemmar som är aktuell här.

Anteckningen i dokumentationen om underliggande data och input m.m. innebar att hennes kollega på plats hos föreningen närvarade när revisionsklienten startade upp medlemsystemet och angav de parametrar som var väsentliga, såsom tidsperiod, medlemmar osv. Därefter antecknade hennes medarbetare hur uppgiften skrevs ut från systemet. Detta innebar att revisionsteamet säkerställde att rapporten från medlemsystemet hade tagits ut med rätt inställningar, i enlighet med ISA 500 *Revisionsbevis* p. 9.

Som framgår av hennes dokumentation tillämpades följande väsentlighetstal för räkenskapsåren 2018 respektive 2019.

- Övergripande väsentlighet 330 tkr respektive 285 tkr
- Arbetsväsentlighet 247,5 tkr respektive 213,75 tkr
- Uppenbart betydelselöst 16,5 tkr respektive 14,25 tkr

Beräkningen av förväntade medlemsintäkter år 2018 gjordes genom att siffran 230 multiplicerades med 3 047 och siffran 330 med 1 229. Detta summerade till 1 106 380 kr. Utfallet på 1 138 006 kr innebar en avvikelse på 31 626 kr, tre procent. Beräkningen av förväntade medlemsintäkter år 2019 gjordes genom att siffran 300 multiplicerades med 2 489 och siffran 360 med 989. Detta summerade till 1 102 740 kr. Utfallet på 1 144 784 kr innebar en avvikelse på 42 044 kr, fyra procent. Utfallen stämde av mot bank och avvikelserna var betydligt lägre än tröskelvärdet för fortsatt granskning.

Under år 2019 övergick föreningen till ett nytt medlemsregister. Föreningen valde samtidigt även att byta betalningslösning. Den nya betalningslösningen innebar att föreningen för vissa medlemmar inte kunde koppla ihop en inbetald medlemsavgift med en specifik medlem.

Bristerna som uppkom på grund av det nya medlemsregistret och betalningslösningen innebar att hon identifierade en risk för fel. Av den anledningen utökade hon granskningen med stickprov för att verifiera att antalet medlemmar som rapporterades verkligen endast var medlemmar där föreningen kunde koppla medlemmen till en inbetalning. Stickproven visade inte på några avvikelser varvid hennes slutsats var att antalet medlemmar som styrelsen angav i sin ansökan var något som hon kunde intyga. Hennes bedömning

var att antalet betalande medlemmar uppgick till det antal som framgick av årsredovisningen. Men eftersom endast medlemmar för vilka det går att koppla betalning till individ får ingå i det rapporterade medlemsantalet såg hon inte någon brist i att styrelsen valde att rapportera ett lägre antal medlemmar än det som framgick av årsredovisningen.

Det bör i sammanhanget noteras att granskningen av medlemsintäkterna och antalet medlemmar som revisionsteamet gjorde inom ramen för revisionen av årsredovisningarna för åren 2018 och 2019 inte har ett direkt samband med rapporterna över faktiska iakttagelser avgivna i samband med föreningens rapportering till Socialstyrelsen. Inför sina rapporter över faktiska iakttagelser utförde revisionsteamet inte någon revision enligt ISA eller någon översiktlig granskning. Granskningen som utfördes, vilken överenskommit med föreningen och framgår av rapporterna, var att kontrollera att uppgiften om antalet medlemmar i föreningens ansökan stämde med uppgiften i medlemsregistret. Därefter rapporterade revisionsteamet sina iakttagelser från denna granskningsåtgärd, vilket framgår av lämnade rapporter.

3 Bedömning och val av disciplinär åtgärd

Av ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt ISA* p. 15 följer att en revisor ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision. Det innebär bl.a. att revisionsbevisen ska bedömas kritiskt (se p. A 20 ff.). När det gäller revisionsbevis som består i information från företagsledningen måste revisorn därför alltid överväga om det är nödvändigt att utföra särskilda åtgärder för att få informationen bekräftad på annat sätt (se p. A 22).

Av ISA 500 p. 4 framgår att granskningsåtgärderna ska utformas och utföras på ett sådant sätt att revisorn kan hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden. Enligt p. A 2 ger enbart förfrågningar vanligtvis inte tillräckliga revisionsbevis för att det inte finns väsentliga felaktigheter. Enligt p. 6 samma ISA ska en revisor utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Av ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 7 b följer att revisorn ska hämta in mer övertygande revisionsbevis ju högre han eller hon bedömer risken för väsentliga felaktigheter vara. Enligt ISA 520 *Analytisk granskning* p. 7 ska revisorn, om han eller hon identifierar svängningar eller samband som är oförenliga med annan relevant information eller som med betydande belopp avviker från förväntade

värden, utreda dessa. Detta kan ske genom förfrågningar till företagsledningen och inhämtande av ändamålsenliga revisionsbevis eller genom andra granskningsåtgärder som är nödvändiga med hänsyn till omständigheterna.

Standarden SNT 4400 avser uppdrag som rör ekonomisk information. Den kan emellertid också ge värdefull vägledning för uppdrag som avser icke-ekonomisk information, förutsatt att revisorn har tillräcklig kunskap om ämnet i fråga och att det finns rimliga kriterier som iakttagelserna kan ställas mot (jfr p. 2). Av p. 15 framgår att revisorn ska genomföra de granskningsåtgärder som man kommit överens om och använda de bevis som han eller hon har fått fram som grund för rapporten över faktiska iakttagelser.

Vid bedömningen av A-sons granskning inför avgivandet av intygen bör särskilt noteras att det i ansökan angivna medlemsantalet var av väsentlig betydelse för bidragstilldelningen. Detta medförde en hög risk för att felaktiga medlemsantal angetts i syfte att påverka tilldelningen av bidrag. Även oavsiktliga fel kan förekomma. Revisorn måste beakta dessa s.k. inneboende risker och med hänsyn härtill utforma sin granskning så att risken för ett felaktigt uttalande om medlemsantalet reduceras till en godtagbart låg nivå.

I förevarande fall kan alltså konstateras att uppgivet antal medlemmar i intygen var betydelsefullt för bidragstilldelningen. Uppgiften om antalet medlemmar hade också varit en fråga för A-son vid hennes revision av årsredovisningarna. Hennes granskningsåtgärder i revisionen begränsade sig till att se över framtagandet av medlemsregistret och att göra en enklare beräkning av förväntade medlemsavgifter mot inbetalningar hos bank. Båda räkenskapsåren uppstod en inte obetydlig differens sett i relation till antalet medlemmar och medlemsavgiftens storlek. Det fanns båda räkenskapsåren också en problematik i beräkningen av antalet familjemedlemmar. För det senare räkenskapsåret kan det ifrågasättas om det var rimligt att antalet huvudmedlemmar hade minskat med 810 samtidigt som antalet familjemedlemmar hade ökat med 716. Därtill fanns för detta räkenskapsår även problem med att koppla vissa inbetalningar till respektive medlem. Det finns inga uppgifter om att A-son gjorde någon närmare kontroll av tillförlitligheten och riktigheten i det medlemsregister som föreningen presenterade.

Det nu sagda innebär att det förelåg en konkret risk för felaktigheter om antalet medlemmar i intygen. Mot denna bakgrund borde A-son ha utökat sin granskning. Hon har endast vid ett tillfälle utfört vissa stickprov. Detta kan inte anses ha varit tillräckligt för att ge henne grund för att underteckna intygen.

Enligt Revisorsinspektionens uppfattning hade A-son därför inte grund för att godta angivet medlemsantal vid undertecknandet av intygen. Hon har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför, enligt 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas en disciplinär åtgärd. Revisorsinspektionen finner att erinran i detta fall utgör en tillräcklig åtgärd.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Michael Frie, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Elizabeth Løchting och avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Philip Lagerling

Hur man överklagar, se bilaga.