

D 3/07

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från Ungdomsstyrelsen angående godkände revisorn A-son.

Av handlingarna i ärendet framgår följande. Ett ungdomsförbund ansökte i september 2004 hos Ungdomsstyrelsen om statsbidrag. I ansökan angavs bland annat att förbundet hade 2 669 medlemmar, varav 2 626 i ålder mellan 7 och 25 år. Till ansökan bifogades en revisorsrapport avgiven av A-son den 29 september 2004. I revisorsrapporten anförde A-son bland annat följande.

På uppdrag av [ungdomsförbundet] har jag utfört det arbete som beskrivs nedan, vilket är i enlighet med anvisningar utfärdade av Ungdomsstyrelsen för granskning av en organisations ansökan av statsbidrag i form av struktur-, utvecklings- eller etableringsbidrag. Uppdraget har som syfte att Ungdomsstyrelsen, som ett komplement till organisationens Ansökan om statsbidrag ("Ansökan"), ska kunna bilda sig en uppfattning om organisationen verksamhet och sammanfattas nedan:

1. Jag har kontrollerat att uppgifter i ansökan om organisationens medlemsantal stämmer mot sammanställningen av organisationens medlemsregister. Organisationens medlemmar i åldern 7–25 år uppgår till 2 669 st.
2. Jag har stickprovsvis kontrollerat att organisationens medlemsregister innehåller uppgift om organisationens antal medlemmar, den enskilde medlemmens ålder, att varje medlem är ansluten till en lokalavdelning samt att varje enskild medlem för det aktuella underlagsåret aktivt har tagit ställning för ett medlemskap genom att någon gång under underlagsåret ha betalat medlemsavgift eller ansökt om medlemskap genom en underskriven handling.
3. Jag har genom stickprov kontrollerat att medlemmar enligt organisationens medlemsregister har erlagt medlemsavgift eller ansökt om medlemskap genom en underskriven ansökningshandling.

I revisorsrapportens nedre del, som är rubricerad "Jag rapporterar mina observationer nedan" anförde A-son bland annat följande.

1. Organisationen har inget samlat medlemsregister utan sammanställer register från respektive lokalavdelningar. Stickprovsmässig kontroll har genomförts. Inga avvikelser noterade.
2. Inga avvikelser noterade.
3. Inga avvikelser noterade.

Efter det att beslut om tilldelning av bidrag hade fattats inhämtade Ungdomsstyrelsen ytterligare uppgifter från ungdomsförbundet. Det framkom därvid att det råder osäkerhet kring vissa uppgifter avseende förbundets medlemsantal. – Som bakgrund till kravet på revisorsgranskning av ansökningen framhåller Ungdomsstyrelsen i anmälan att uppgifterna i ansökan rör medlemsuppgifter. Mot bakgrund av vad som stadgas i 2 kap. 2 § regeringsformen om att varje medborgare är skyddad mot tvång att gentemot det allmänna avslöja sin åskådning i politiskt, religiöst, kulturellt eller annat sådant hänseende, har det bedömts att Ungdomsstyrelsen inte har rätt få ta del av och kontrollera uppgifter om medlemskap.

A-son har anfört följande. Ungdomsförbundet har inget gemensamt medlemsregister. Vid sin granskning hade han tillgång till en medlemslista som angav det totala antalet medlemmar i respektive lokalavdelning och som grundades på uppgifter som insänts från lokalavdelningarna.

Han valde att granska medlemsregister från tre distrikt. Ett av dessa distrikt, som enligt medlemslistan var landets största, ville av integritetsskäl inte lämna ut någon medlemsförteckning utan han fick i stället tillgång till ett undertecknat intyg avseende lokalavdelningens medlemsantal. Han betraktade intyget som ett ”externt revisionsbevis som bestyrker uppgiften i ansökan”. Han utförde inte någon granskning av medlemmars betalning av medlemsavgifter på individnivå. Medlemsavgifterna samlas in av lokalavdelningarna som därefter redovisar medlen till ungdomsförbundet. När samtliga lokalföreningar har redovisat sina medlemsintäkter sätts pengarna in på ungdomsförbundets postgirokonto. Han har gjort bedömningen att minst 2 669 medlemmar har vidtagit en aktiv handling genom inbetalning av medlemsavgiften.

RN har tagit del av A-sons granskningsdokumentation, i vilken han bland annat har antecknat följande. ”Det visar sig ej möjligt att stickprovsgranska enskilda individer enär medlemsavgifterna samlas in kontant och insättes i klumpsummor på postgirot. Jag har fått inskränka min granskning till att konstatera att man ansökt för det antal medlemmar som betalt medlemsavgiften”. Vidare framgår att han har konstaterat att den samlade inbetalningen av medlemsavgifter har motsvarat ett större antal medlemmar än vad som har angetts i ansökan till Ungdomsstyrelsen.

RN gör följande bedömning.

Av förordningen (2001:1060) om statsbidrag till ungdomsorganisationer följer att olika slags bidrag kan lämnas till ungdomsorganisationer som uppfyller vissa särskilt angivna krav avseende bland annat antalet medlemmar. Som medlem räknas enligt 4 § i förordningen den som är ansluten till en lokalavdelning inom organisationen, har stadgeenliga möjligheter att påverka beslut om organisationens verksamhet och inriktning samt aktivt har tagit ställning för ett medlemskap genom att ha betalat medlemsavgift eller ansökt om medlemskap. Frågor om bidrag prövas av Ungdomsstyrelsen. Närmare anvisningar om beviljande av bidrag i ges i Ungdomsstyrelsens föreskrifter (SKOLFS 2001:32) om statsbidrag till ungdomsorganisationernas verksamhet. Enligt 9 § i dessa föreskrifter har den bidragssökande organisationen ansvar för att granska de uppgifter och handlingar från lokalavdelningar som ligger till grund för ansökan om bidrag. Uppgifterna skall kunna kontrolleras och bestyrkas av auktoriserad eller godkänd revisor. Vidare föreskrivs i 3 § att en ansökan om bidrag skall innehålla de uppgifter och handlingar som framgår av den ansökningsblankett som Ungdomsstyrelsen tillhandahåller. I denna ansökningsblankett anges att ”en godkänd eller auktoriserad revisors rapport över granskning av ansökningshandling” skall bifogas ansökningar om vissa slags bidrag.

Frågan om vilka krav som kan ställas på en revisors granskning beror av vad för slags granskningsuppdrag det rör sig om. Om det är fråga om ett bestyrkandeuppdrag, vartill räknas bland annat revision och s.k. översiktlig granskning, ankommer det på revisorn att utföra de granskningsåtgärder som krävs och uttala en slutsats till ledning för tredje mans bedömning av redovisade förhållanden. I andra fall kan revisorns uppgift vara begränsad till att utföra de granskningsåtgärder som har överenskommit med uppdragsgivaren samt att i sin rapport redovisa vilken granskning som har utförts och de faktiska iakttagelser som därvid har gjorts. Revisorn bestyrker i så fall ingenting utan det ankommer på användarna av revisorsrapporten att dra egna slutsatser av de iakttagelser som revisorn har gjort vid sin granskning.

Till vägledning för de revisorer som skall avge rapporter av aktuellt slag har Ungdomsstyrelsen utarbetat ett dokument rubricerat ”Allmänna råd till ungdomsorganisationens anlitade auktoriserade eller godkända revisor för granskning av ansökan om statsbidrag i form av struktur-, utvecklings- eller etableringsbidrag”. Ungdomsstyrelsen har i dokumentet angett att de

allmänna råden är utarbetade i samarbete med FAR:s revisionskommitté¹. Råden innehåller anvisningar om hur granskningen skall utföras samt en mall för hur revisorsrapporten skall utformas. I rapporten skall enligt mallen anges den granskning som har utförts men inte några slutsatser av granskningen. Rapportmallens utformning talar därmed för att det är fråga om sådan granskning som inte skall leda till någon slutsats från revisorns sida. Saken ställer sig dock annorlunda om man beaktar de granskningsanvisningar som ingår i de allmänna råden. I dessa anvisningar sägs bland annat att de uppgifter och handlingar som ansökan innehåller skall vara bestyrkta av en revisor och att detta krav innebär en garanti för Ungdomsstyrelsen att organisationernas lämnade uppgifter är korrekta. Vidare anges att revisorn i sin rapport skall intyga att organisationens medlemsantal har granskats enligt de allmänna råden och att det faktiska medlemsantalet stämmer med vad som angetts i ansökningshandlingen. Mot bakgrund av hur uppdraget har definierats i dessa anvisningar finner RN, trots rapportmallens utformning, att syftet med granskningsuppdraget är att revisorn skall bestyrka de uppgifter som ungdomsorganisationen redovisar i sin bidragsansökan. Det ankommer därmed på de revisorer som åtar sig att lämna rapporter av aktuellt slag att utföra tillräckliga granskningsåtgärder för att detta syfte skall uppfyllas. Om det av något skäl inte har varit möjligt att utföra en tillfredsställande granskning måste det komma till uttryck i rapporten.

Såvitt avser granskningen av en organisations medlemsantal hänvisas i de allmänna råden till den ovan nämnda definitionen i förordningen samt anges vidare: ”Den revisor som bestyrker en organisations uppgifter kring medlemsbegreppet ska kontrollera att ovanstående krav är uppfyllda. Detta kan bland annat ske genom att granska organisationens medlemsregister. I registret ska det gå att utläsa organisationens antal medlemmar, den enskilde medlemmens ålder, att varje medlem är ansluten till en lokalavdelning samt att varje enskild medlem för det aktuella underlagsåret aktivt har tagit ställning för ett medlemskap genom att någon gång under underlagsåret ha betalat medlemsavgift eller ansökt om medlemskap genom en underskriven handling”. Slutligen innehåller de allmänna råden en mall för hur revisorsrapporten skall vara utformad.

Vid bedömningen av A-sons granskning bör särskilt noteras att det i ansökan angivna medlemsantalet är av avgörande betydelse för bidragstilldelningen. Detta medför en hög risk för att felaktiga medlemstal anges i syfte att påverka tilldelningen av bidrag. Även oavsiktliga fel kan leda till risk för felaktig tilldelning. Revisorn måste beakta dessa s.k. inneboende risker och med hänsyn härtill utforma sin granskning så att risken för ett felaktigt uttalande om medlemsantalet i revisorsrapporten reduceras till en godtagbart låg nivå.² Hänsyn måste därvid även tas till att medlemsavgifterna hanteras kontant samt att lokalföreningarna, genom vilka medlemsavgifterna förmedlas, utgör självständiga organisationer som inte omfattas av några gemensamma rutiner för intern kontroll. Till detta kommer att revisorsgranskningen är särskilt motiverad av att Ungdomsstyrelsen i egenskap av statlig myndighet har bedömts sakna rätt att företa egna kontroller såvitt avser uppgifter om medlemskap. Revisorns granskning är således av mycket stor betydelse och utgör i praktiken det enda kontrollinstrument som Ungdomsstyrelsen har till sitt förfogande i detta avseende. Det måste därför ställas särskilt höga krav på granskningen.

Då A-son i sin revisorsrapport uttalade sig om de uppgifter om antalet medlemmar som ungdomsförbundet hade lämnat i sin ansökan, ankom det på honom att kontrollera att de krav på medlemskap, som uppställs i förordningen om statsbidrag till ungdomsorganisationer, var uppfyllda. Det kan därvid inte anses ha varit tillräckligt att, som A-son, endast stämman av summan av erhållna medlemsavgifter i ungdomsförbundet mot det i ansökan uppgivna medlemsantalet. Genom en sådan kontroll säkerställs inte att enskilda medlemmar aktivt har tagit

¹ Den 1 september 2006 gick FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS samman i en ny organisation benämnd FAR SRS

² Jfr vad som i fråga om revision sägs i RS 400 p. 42.

ställning för medlemskap. Att de i ungdomsförbundet redovisade medlemsintäkterna härrör från inbetalningar från medlemmarna till lokalavdelningarna är av central betydelse för rapporteringen av medlemsantalet i ungdomsförbundet. A-son borde därför stickprovsvis ha granskat enskilda medlemmars betalningar eller medlemskapsansökningar i lokalavdelningarna för att bekräfta det i ansökan angivna medlemsantalet. Om det av något skäl inte var möjligt för honom att utföra sådan granskning borde detta ha kommit till klart uttryck i revisorsrapporten. Mot bakgrund av att någon granskning av enskilda medlemmars betalning inte hade skett måste det betecknas som klart missvisande då A-son uppgav i sin revisorsrapport att han ”genom stickprov kontrollerat att medlemmar enligt organisationens medlemsregister har erlagt medlemsavgift eller ansökt om medlemskap genom en underskriven ansökningshandling”.

Det har även framkommit att A-son vid sin granskning av lokalavdelningarnas medlemsrapportering valde ut tre lokalavdelningar för närmare granskning men att en av dessa, landets största lokalavdelning, inte ville lämna ifrån sig någon medlemsförteckning. A-son erhöll i stället ett undertecknat intyg, som han godtog som ett ”externt revisionsbevis”. Det förhållandet att lokalavdelningen vägrade lämna ifrån sig en medlemsförteckning är uppseendeväckande och borde ha gett anledning till närmare granskning av lokalavdelningen. Ett intyg av aktuellt slag kan inte betraktas som ett externt revisionsbevis och kan inte anses ha verifierat det uppgivna antalet medlemmar. A-son borde, om det inte fanns någon möjlighet att verifiera medlemsuppgifterna på annat sätt, ha gett uttryck för osäkerheten om antalet medlemmar i sin revisorsrapport. RN konstaterar att A-son uppgav i revisorsrapporten att han hade kontrollerat att de uppgifter om antalet medlemmar som ungdomsförbundet hade lämnat i sin ansökan stämde mot sammanställningen av organisationens medlemsregister. Vidare konstateras att han därvid, förutom uppgiften om att centralt medlemsregister saknas, endast uppgav att stickprovsmässig kontroll hade genomförts och att inga avvikelser hade noterats. Mot bakgrund av att något centralt medlemsregister inte fanns och att landets största lokalavdelning inte ville lämna ifrån sig någon medlemsförteckning måste detta uttalande betecknas som mycket missvisande.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son, genom vad som ovan har beskrivits, på flera sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Eftersom det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektörerna Anders Holm och Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.

Särskilt yttrande har avgetts av Jan-Erik Moreau, som anför följande: I RN:s beslut borde större vikt ha lagts vid Ungdomsstyrelsens och FAR:s gemensamma allmänna råd. Det som läggs revisorn till last är allvarligt men måste ses i relation till de allmänna råden.