

## **D 31/08**

### **1 Inledning**

#### **1.1 Hantering av bistånd**

Revisorsnämnden (RN) har tagit del av Riksrevisionens rapport Oegentligheter inom bistånd (RiR 2007:20) och har med anledning därav öppnat detta disciplinärende (se vidare avsnitt 1.2 nedan).

Bistånd från Styrelsen för internationellt utvecklingssamarbete, Sida, förmedlas normalt genom flera organisationer innan det når den slutlige mottagaren. I typfallet hanteras biståndet enligt följande kedja. Sida förmedlar bistånd till en ramorganisation som vidareförmedlar biståndsmedel till en svensk enskild organisation. Den svenska enskilda organisationen förmedlar i sin tur biståndet till en lokal enskild organisation i det bidragsmottagande landet. Den lokala enskilda organisationen genomför det projekt eller driver den verksamhet som bidraget avser. De respektive organisationerna har en rapporteringskyldighet gentemot den närmast överordnade organisationen. Lokala enskilda organisationer rapporterar således till svenska enskilda organisationer, som rapporterar till ramorganisationer som i sin tur rapporterar direkt till Sida. Sida har att ta slutlig ställning till om rapporteringen ska godtas eller inte. Om Sida konstaterar att det finns allvarliga brister i en organisations hantering av bistånd, kan Sida kräva att biståndet återbetalas.

Organisationerna i respektive led är under vissa omständigheter skyldiga att anlita revisorer. Revisorernas granskning utmynnar normalt i ett förslag till den överordnade organisationen i frågan om denna organisation ska godta den reviderade organisationens rapportering eller inte. Svenska revisorer anlitas antingen av ramorganisationer eller av svenska enskilda organisationer.

Sida har utarbetat instruktioner som de svenska revisorerna ska tillämpa. Dessa dokument innehåller bl.a. närmare krav på innehållet i och utformningen av revisorernas rapportering.

#### **1.2 Rapport från Riksrevisionen**

I Riksrevisionens rapport anges bl.a. följande. Det svenska bistånd som förmedlas via Sida uppgick år 2007 till ca 15 miljarder kronor. Under senare år har ett antal fall visat att samarbetspartner som Sida kontrakterat för förmedling av bistånd inte agerar i enlighet med träffade avtal, varför Riksrevisionen har genomfört en granskning av projektverksamhet i vissa länder.

Sida har försökt sprida ett kontrolltänkande hela vägen ut till de lokala projekten och har satt sin tillit till kvaliteten i de revisionsintyg som utfärdats av de lokala revisorer som finns på plats i samarbetsländerna. Detta har visat sig vara otillräckligt. Revisionsintyget från den svenske revisorn utgör ett sista kvalitetsfilter innan de svenska organisationerna får ett godkännande av projektrapporteringen. Riksrevisionens granskning visar emellertid att svenska revisorer, i de projekt som har granskats av Riksrevisionen, i stort sett enbart har läst slutrapporten och det lokala revisionsintyget. Riksrevisionens slutsats är att det svenska revisionsintyget skapar en skenbar trygghet gällande de underliggande förhållanden som råder.

### 1.3 Disciplinärendet

RN har med anledning av Riksrevisionens rapport beslutat att öppna disciplinärenden mot vissa av de revisorer som har utfärdat revisionsrapporter och/eller revisionsintyg avseende biståndsprojekt som helt eller delvis varit finansierade av Sida och som granskats av Riksrevisionen. Godkände revisorn A-son är en av dessa revisorer. Hans uppdrag har avsett en svensk enskild organisation, här benämnd Sveo, som har förmedlat bidrag till en lokal enskild organisation i Tanzania, här benämnd Leo.

RN har från Riksrevisionen erhållit material som visar att A-son i februari 2006 har avgett ett dokument benämnt revisionsrapport. I denna revisionsrapport har A-son uppgett att han har granskat en rapport från Sveo för ett visst angivet projekt i Tanzania. Rapporten har avlämnats av Sveo enligt ett avtal, daterat i mars 2004, med en svensk ramorganisation.<sup>1</sup> A-son föreslår att ramorganisationen godkänner rapporten. A-son uttalar även att han har granskat organisationens ”interna kontroll avseende revision i de organisationer i alla efterföljande led som [Sveo] enligt avtalet ovan förmedlar bidrag till” och att denna hans granskning inte ger anledning till anmärkning.

RN har förelagt A-son att tillställa RN all sin revisionsdokumentation avseende det här aktuella projektet, dvs. dels dokumentation över samtliga de granskningar som utförts och som ligger till grund för hans förslag till ramorganisationen att godkänna den rapport som angetts ovan, dels dokumentation som visar A-sons granskning av Sveos interna kontroll avseende revisionen, så som han har uttalat i sin revisionsrapport.

### 2 Instruktioner från Sida och från ramorganisationen

Sidas bidragsgivning till svenska enskilda organisationer regleras i dels avtal med en svensk enskild organisation, dels ett dokument benämnt Allmänna Villkor för Sidas bidrag till svenska enskilda organisationer. I de nuvarande allmänna villkoren anges att de gäller från och med den 1 april 2003. Härutöver har Sida, i maj 2004, utgett ett dokument benämnt Revisionshandledning som syftar till att förtydliga innehållet om revision i de allmänna villkoren. Tidigare fanns av Sida framtagna allmänna villkor som gällde från och med den 1 juli 1999 samt Anvisningar för bidrag till enskilda organisationers utvecklingssamarbete med egeninsats fastställda i april 1998.

Den här aktuella ramorganisationen har i december 2004 utarbetat egna Allmänna Villkor. I dessa anges att de är baserade på Sidas allmänna villkor från april 2003.

I ramorganisationens villkor anges att de gäller från och med den 1 december 2004 och för samtliga avtal som tecknas med ramorganisationen från och med år 2005. Ramorganisationen har inte utarbetat någon motsvarighet till Sidas revisionshandledning.

Enligt Sidas revisionshandledning ska en ramorganisation gentemot en svensk enskild organisation, Sveo, föra revisionsinstruktionerna vidare till efterföljande led i tillämpliga delar<sup>2</sup> och kontrollera att Sveo till en lokal enskild organisation, Leo, för vidare tillämpliga villkor och har en tillfredsställande kontroll av revisionen av Leo.

Vidare ska, enligt revisionshandledningen, Sveos kontroll av revisionen av Leo normalt innehålla följande moment.

- bedömning av revisor
- kontroll av att revisionsintyg bifogas rapporter enligt avtal
- kontroll av att revisionsrapport från revisorn avlämnats enligt avtal
- bedömning av revisionsintyg och revisionsrapport

---

<sup>1</sup> Av avtalet framgår att bidraget för år 2004 uppgick till 700 000 kr.

<sup>2</sup> Revisionshandledningen avsnitt 2.4.

- kontroll av att organisationens fullständiga årsberättelse med tillhörande revisionsberättelse har avlämnats
- bedömning av organisationens fullständiga årsberättelse med tillhörande revisionsberättelse.<sup>3</sup>

I Sidas revisionshandledning betonas att kontroll av revisorn utgör en viktig del av organisationernas kontroll av revision i efterföljande led. Kontrollerna kan avse exempelvis revisorns licensiering, erfarenhet, medlemskap i branschorganisation och medlemskap i internationella nätverk.<sup>4</sup>

Enligt Sidas allmänna villkor samt revisionshandledningen ska den svenske revisorn avge dels ett revisionsintyg, dels en revisionsrapport. Enligt bilaga 1 till Sidas allmänna villkor ska i revisionsintyget uppges huruvida granskningen skett enligt Sidas revisionsinstruktion.<sup>5</sup> Revisorn ska vidare uttala att han eller hon har granskat ”organisationens interna kontroll avseende revision i de organisationer, i alla efterföljande led, som [organisationen] enligt avtalet ovan förmedlar bidrag till”. I revisionshandledningen anges att detta uttalande ska grunda sig på en bedömning av hur väl den granskade organisationen följer riktlinjerna för enskilda organisationer i handledningen. Revisorn ska således granska huruvida organisationen har vidtagit de kontrollåtgärder som anges i uppräkningslistan ovan. I handledningen framhålls särskilt att revisorn enbart uttalar sig om den granskade organisationens kontroll av revisionen i efterföljande led, inte om själva revisionen i efterföljande led.<sup>6</sup>

I såväl Sidas som ramorganisationens allmänna villkor krävs att revisorn, om bidraget överstiger 200 000 kr, till den reviderade organisationen avger en rapport avseende bl.a.

- granskningens innehåll och omfattning
- resultatet av granskningen av organisationens interna kontroll avseende revisionen i de organisationer, i alla efterföljande led, som den granskade organisationen enligt avtalet med Sida/ramorganisationen förmedlar bidrag till.

### **3 A-sons dokumentation och revisionsarbete samt RN:s iakttagelser**

I A-sons dokumentation finns Sidas allmänna villkor från år 2003, Sidas revisionshandledning från år 2004 samt ramorganisationens allmänna villkor från år 2004.

Det dokument som A-son har upprättat, benämnt revisionsrapport, är utformat enligt Sidas/ramorganisationens mall för revisionsintyg. A-son har dock inte avgett någon revisionsrapport med det innehåll som föreskrivs i Sidas allmänna villkor och revisionshandledning samt i ramorganisationens allmänna villkor. Av det material som tillställts RN kan inte heller utläsas att A-son har följt upp huruvida Sveo, på det sätt som anges i Sidas revisionshandledning, har utfört någon kontroll av revisorn i Leo.

A-son har i sin revisionsrapport uppgett att han har granskat organisationens interna kontroll avseende revision i de organisationer, i alla efterföljande led, som Sveo enligt avtalet ovan förmedlar bidrag till. Av den dokumentation som har inkommit till RN kan dock inte utläsas att A-son har utfört sådana granskningar. A-son har av RN förelagts att kommentera detta, att tillsända RN eventuell kompletterande dokumentation, att närmare redogöra för sin granskning av organisationernas interna kontroll avseende revisionen samt att uppge vilka organisationer och vilka efterföljande led som han avser med sitt uttalande i revisionsrapporten.

<sup>3</sup> Revisionshandledningen avsnitt 2.5.2.

<sup>4</sup> Revisionshandledningen, avsnitt 2.5.

<sup>5</sup> Motsvarande skrivning finns som bilaga 1 till ramorganisationens allmänna villkor.

<sup>6</sup> Revisionshandledningen avsnitt 3.1.2.

A-son har antecknat att målet var att granskningen skulle följa Sidas ”riktlinjer” och att dessa får anses utgöra god revisionsred. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har hans granskning i övrigt begränsat sig till att ta del av ett avtal, en slutrapport och ett intyg från lokal revisor.

I slutrapporten från Sveo anges att redovisningen avser kostnader t.o.m. den 15 juni 2005. A-son har i sin revisionsrapport föreslagit godkännande av denna rapport. I hans dokumentation finns dock endast räkenskaper som har reviderats av lokal revisor t.o.m. den 31 december 2004. Härutöver finns några icke reviderade finansiella sammanställningar för år 2005. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har reflekterat över denna brist på underlag eller begärt några reviderade handlingar för perioden t.o.m. den 15 juni 2005.

#### **4 A-sons yttrande till RN**

Vad först gäller Sidas krav på en ramorganisation i relation till Sveo har A-son uppgett att han har tagit del av ett antal dokument från Sveo och att han stickprovsvis granskat nämnda dokument. Vad därefter gäller Sidas krav på Sveo gentemot Leo har A-son hävdad att han bedömde att företrädare för Sveo gjorde ”bedömningar och kontroller utifrån sin bästa förmåga”. Han säger sig även ha noterat att företrädare för Sveo flera gånger hade träffat den lokale revisorn och att denne hade anlitats även tidigare.

A-son har uppgett att han har valt att genomföra sin revision genom att stickprovsvis granska poster och avtal. Han har uppmärksammat att en ekonomisk rapportering ska lämnas och har lämnats enligt avtal. A-son har tillagt att han har gjort bedömningen att i detta specifika fall torde ”Sidas revisionsinstruktioner” till stor del kunna utgöra de standarder som ligger till grund för god revisionsred.

Vad gäller utformningen av revisionen har A-son uppgett att han granskat dokument avseende nedlagda kostnader i Sverige samt jämfört och rimlighetsbedömt dessa med de i Tanzania nedlagda kostnaderna enligt lokalt reviderad rapport. Vad beträffar revisionsuppdraget samt formerna för avrapportering har A-son hävdad att det som efterfrågades av Sveo var en granskning och en revisionsrapport.

A-son har uppgett att han har förutsatt att den lokale revisorn hade erhållit motsvarande revisionsinstruktioner från uppdragsgivaren som han själv och att denne därmed var insatt i vad som efterfrågades. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har följt upp Sveos interna kontroll av revisionen i efterföljande led. Detta har han förklarat med att han bedömde att Sveo ”utifrån bästa förmåga” gjort en kontroll av revisorn. A-son har tillagt att han, med ledning av den lokale revisorns rapportering, gjort den bedömningen att granskningen utförd på plats av den lokale revisorn även har innefattat granskning av den interna kontrollen. A-son säger sig ha förutsatt att den lokale revisorn, som var medlem av NBAA,<sup>7</sup> har ”haft insikt i de krav som [svenska bidragsgivare] ställer på den interna kontrollen”.

A-sons revisionsrapport avser tiden t.o.m. den 15 juni 2005 medan intyget från lokal revisor endast avser tiden t.o.m. den 31 december 2004. A-son har anfört att största delen av kostnaderna avsåg år 2004 och att det vid tidpunkten för hans undertecknande fanns en preliminär årsrapport för år 2005. Han säger sig också ha gjort avstämningar och rimlighetskontroller av resterande belopp utifrån periodrapporter.

#### **5 RN:s bedömning**

Såväl Sida som den här aktuella ramorganisationen kräver i sina villkor att den svenske revisorn ska avge dels ett revisionsintyg, dels en revisionsrapport. A-son har endast avgett ett dokument

---

<sup>7</sup> National Board of Accountants and Auditors.

benämnt revisionsrapport som, frånsett benämningen, uppfyller Sidas och ramorganisationens krav på ett revisionsintyg. Han har dock inte avgett någon revisionsrapport med det innehåll som angetts ovan. RN finner därmed att A-sons rapportering över sin revision inte har uppfyllt vare sig Sidas eller ramorganisationens krav.

Av det material som har tillställts RN kan inte utläsas att Sveo har fört vidare Sidas allmänna villkor och revisionshandledning till Leo. Såvitt framgår av A-sons svar och av hans dokumentation har han inte beaktat de i avsnitt 2 relaterade avsnitten i Sidas allmänna villkor och revisionshandledning. A-son skulle enligt dessa regler ha undersökt vilka instruktioner och kontroller som Sveo har förmedlat vidare och utfört med avseende på Leo i Tanzania. Han skulle vidare ha rapporterat om detta. Varken A-sons svar eller dokumentation visar att så har skett.

A-son har i sin revisionsrapport uttalat sig om Sveos interna kontroll av revisionen i efterföljande led. RN konstaterar dock att A-son inte har visat och inte heller gjort troligt att han har granskat Sveos interna kontroll av den lokala revisionen på det sätt som Sida har avsett och som A-son har intygat i sin rapport.

Sammanfattningsvis finner RN att A-sons rapportering inte har uppfyllt vare sig Sidas eller ramorganisationens krav. A-son har inte granskat eller bedömt de skyldigheter som Sveo hade att föra Sidas instruktioner vidare och inte heller de kontroller av redovisningen och revisionen i Leo som Sveo ska utföra. Därmed har A-son inte haft tillräcklig grund för att utforma sin revisionsrapport på det sätt som han har gjort och inte heller för sitt förslag till ramorganisationen att godkänna Sveos rapport.

RN konstaterar slutligen att i den mån A-son har kunnat förlita sig på intyg från lokal revisor har detta endast omfattat tiden fram till och med den 31 december 2004 att jämföra med slutrapporten som avser tiden fram till den 15 juni 2005. A-son har inte, vare sig genom sina svar eller sin dokumentation, visat att han har haft godtagbar grund för att i sin revisionsrapport uttala sig om tiden efter den 31 december 2004.

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son ska 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen 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, tf. chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Elin Eriksson, revisionsdirektören Anders Holm samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.