

## **D 32/08**

### **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 upprättat en revisionshandledning och andra dokument 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. Hennes uppdrag har avsett en svensk enskild organisation, här benämnd Sveo, som genom två olika projekt, har förmedlat bidrag till en lokal enskild organisation i Kenya, här benämnd Leo.

RN har från Riksrevisionen erhållit material som visar att A-son har avgett två dokument benämnda revisorsintyg, båda daterade den 24 augusti 2006. Dessa får anses motsvara av Sida föreskrivna revisionsintyg. I det första intyget har A-son uppgett att hon har granskat en slutrapport från Sveo, för ett visst i intyget angivet vattenprojekt i Kenya. I det andra intyget har A-son uppgett att hon har granskat en annan slutrapport för i intyget angivet skoltaksprojekt i Kenya. Rapporterna har avlämnats av Sveo enligt avtal, daterade i februari 2005, med Leo. I intygen föreslår A-son att ramorganisationen godkänner respektive rapport. I sina revisorsintyg uttalar A-son även att hon har granskat den interna kontrollen av revisionen i efterföljande led. A-son har slutligen intygat att granskningen har utförts enligt god revisionsledning samt enligt Sidas revisionsinstruktion. A-son har dessutom avgett en revisionsrapport, gemensam för de två projekten. I denna uppger hon att underlag för hennes granskning har varit ansökan, slutrapport, verifikationsinsammanställning inklusive verifikationer, avtal med partnerorganisationen i Kenya samt revisionsrapport från lokal revisionsbyrå. A-son har i rapporten uttalat att hon anser, att hon av ovanstående underlag, fått ”en bekräftelse på att pengarna kommit fram och använts i enlighet med ansökan”.

RN har förelagt A-son att tillställa RN all sin revisionsdokumentation avseende de här aktuella projekten, dvs. dels dokumentation över de granskningar som har utförts och som ligger till grund för hennes förslag till ramorganisationen att godkänna de rapporter som angetts ovan, dels dokumentation som visar A-sons granskning av Sveos interna kontroll avseende revisionen, så som hon har uttalat i sina revisorsintyg.

### 2 Sidas Allmänna Villkor och Revisionshandledning

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.

I de allmänna villkoren föreskrivs att en organisation som förmedlar Sidabidrag till annan enskild organisation ska ingå avtal med denna innan beviljade biståndsmedel kan rekvireras och utbetalas. Den svenska organisationen ska tillse att Sidas allmänna villkor i tillämpliga delar ingår i dessa avtal.<sup>1</sup>

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 Leo normalt innehålla följande moment.

- bedömning av revisor

---

<sup>1</sup> Sidas allmänna villkor avsnitt 5.

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

- kontroll av att revisionsintyg bifogas rapporter enligt avtal
- kontroll av att revisionsrapport från revisorn avlämnats enligt avtal
- bedömning av revisionsintyg och revisionsrapport
- kontroll av att organisationens fullständiga årsberättelse med tillhörande revisionsberättelse har avlämnats
- bedömning av organisationens fullständiga årsberättelse med tillhörande revisionsberättelse.<sup>3</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. 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 uppräknningen ovan. I handledningen framhålls särskilt att revisorn enbart uttalar sig om den granskade *organisationens kontroll av revisionen* (RN:s kursivering) i efterföljande led, inte om själva revisionen i efterföljande led.<sup>4</sup>

I Sidas 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

A-son var vald revisor för Sveo avseende räkenskapsåret 2005. RN har tagit del av hennes dokumentation över sin revision av Sveo för detta år.

I A-sons dokumentation finns för respektive projekt ett avtal mellan Sveo och Leo. Avtalen innehåller en standardiserad klausul om revision som är oprecis, slutrapporten ska bestyrkas (should be certified) av en auktoriserad revisor om beloppet är större än 200 000 kr. Det framgår inte närmare hur dessa bestyrkanden ska ske eller vad de innebär. Avtalen innehåller ingenting om Sidas krav och instruktioner och inte heller något om att regelverket ska föras vidare neråt i organisationen. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att hon har reflekterat över dessa otydliga skrivningar.

Av den dokumentation som tillställts RN kan inte utläsas att A-son har granskat och bedömt huruvida Sveo, via instruktioner från ramorganisationen, hade utfört sina åtaganden i bidragsverksamheten på sätt som uppfyller Sidas krav. Inte heller kan av A-sons dokumentation utläsas att hon har följt upp om Sidas instruktioner hade förts vidare från Sveo och neråt till Leo. Av det material som insänts till RN framgår inte om A-son har granskat att Sveo har fullföljt sitt uppdrag att säkerställa revisionen i efterföljande led. Dessa RN:s iakttagelser gäller såväl A-sons dokumentation över sin granskning av projekten som den dokumentation som hon har upprättat vid sin revision av Sveo.

A-son har för respektive projekt avgett ett revisorsintyg. Härutöver har hon för båda projekten gemensamt avgett ett dokument benämnt Revisionsrapport. Denna innehåller inte några

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

<sup>4</sup> Revisionshandledningen avsnitt 3.1.2.

uppgifter om hennes granskning och bedömning av Sveos system och rutiner för kontroll av revision i efterföljande led, så som krävs enligt Sidas allmänna villkor.

Gemensamt för den lokale revisorns rapporter avseende båda projekten är att revisorn uttalar att de inkomster och utgifter som presenteras överensstämmer med bokföringen och att denna ger en rättvisande bild (true and fair view) av vad som förevarit. Det framgår dock inte av den lokale revisorns rapport om denne har tagit ställning till att bidragsmedlen har använts till just de ändamål som den beviljade ansökan avsåg utan enbart att den lokala organisationens redovisning ger en rättvisande bild av hur medlen faktiskt har använts. Denna den lokale revisorns skrivning utesluter inte att medel har använts i strid med beviljandet. Av A-sons anteckningar kan inte utläsas att hon har bedömt hur skrivningen i rapporterna från den lokale revisorn förhåller sig till att hon själv i sina intyg utan förbehåll uttalar att bidragen från Sida har använts i enlighet med ansökan.

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

Vad gäller det ovan beskrivna avtalet mellan Sveo och Leo har A-son anfört att det är upprättat efter en mall som Sveo erhållit från den här aktuella ramorganisationen. Hon har inte tidigare reflekterat över att mallen skulle vara inaktuell. A-son har även uppgett att enligt Sveo begär ramorganisationen alltid att få ta del av ett avtal innan utbetalning av insatsmedel sker och att även ramorganisationen borde ha ett ansvar för att rätt blanketter används. Hon har även anfört att hon på ett seminarium som ramorganisationen anordnade tillsammans med Sida informerades om att det inte ingår i den svenske revisorns ansvar att kontrollera den lokale revisorn utan att detta ansvar ligger på Sveo.

Vad beträffar eventuell granskning av den interna kontrollen av revisionen i efterföljande led har A-son uppgett att hon alltid har efterfrågat Sveos bedömning av den interna kontrollen i efterföljande led innan hon har uttalat sig om denna. Hon har tillagt att det hos Sveo inte finns någon dokumenterad uppföljning av deras kontroll av Leo som hon kunnat granska. I stället har ledningen för Sveo muntligen lämnat henne sin bedömning av den interna kontrollen hos Leo. A-son säger sig också ha informerats om att Sveos ledning vid sina besök i Kenya översiktligt kontrollerar huvudbok och verifikationer för att förvissa sig om status på bokföringen. A-son har tillagt att Sveos ledning har ansett ”den interna kontrollen som väl fungerande” i Leo och att hon har accepterat dess ställningstaganden. A-son säger sig inte ha gjort några skriftliga noteringar om sina granskningsinsatser i dessa frågor och hon har tillagt att det inte heller finns någon dokumentation över Sveos uppföljning av revisionen av Leo.

A-son har av RN uppmärksammats på att den lokale revisorn, för vart och ett av projekten, inte har intygat att han kontrollerat att medlen från Sida hade använts så att förutsättningarna för bidragen var uppfyllda. A-son har kommenterat detta med att om hon som svensk revisor lämnar ett intyg avseende inkomster och utgifter för projekt som avser vattenbrunnar och skoltak så har hon förvissat sig om att pengarna har använts för dessa ändamål. Hon säger sig ha utgått från att detta ”gäller även för revisorer i Kenya”. A-son har tillagt att representanter för Sveos ledning, som hon uppfattade som ansvarsfulla och kunniga och som regelbundet besökte Kenya, dessutom har lämnat henne information som styrker att det finns brunnar och skoltak. Hon har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

#### **5 RN:s bedömning**

En organisation som förmedlar Sidabidrag till annan enskild organisation ska ingå avtal med denna innan beviljade biståndsmedel kan rekvireras och utbetalas. Den svenska organisationen ska tillse att Sidas allmänna villkor ingår i dessa avtal i tillämpliga delar. Sveos avtal med Leo

innehöll inte någonting om Sidas instruktioner och inte heller något om att Sidas regelverk skulle föras vidare. RN anser att det ankom på A-son att vid sin revision av projekten påtala dessa brister till ledningen för Sveo.

RN har vidare ställt frågor om vilken grund A-son haft för att uttala sig om den interna kontrollen av revision i efterföljande led. A-son har härvid anfört att det ankommer på Sveo att kontrollera den av Leo valde revisorn. A-son har tillagt att hon av Sveo har fått information om att så hade skett men att varken hon eller Sveo har någon dokumentation över sina kontroller. RN delar A-sons uppfattning att det är Sveos ansvar att kontrollera den av Leo anlidade lokale revisorn. Däremot är det A-sons ansvar att kontrollera att Sveo har fullgjort denna sin skyldighet och att visa att hon därmed har haft grund för sina uttalanden om den interna kontrollen av revisionen i efterföljande led. RN konstaterar att A-son inte genom dokumentation, vare sig avseende projekten eller Sveo, har verifierat att hon har utfört nämnda kontroller eller ens påtalat att Sveo saknade dokumenterade rutiner i denna mycket viktiga fråga. RN finner att A-son inte har visat att hon har haft tillräcklig grund för sina uttalanden i revisorsintygen om att den interna kontrollen av revisionen i efterföljande led inte gav anledning till anmärkning.

Av vad som återgetts ovan om utformningen av A-sons revisionsrapport framgår att denna inte uppfyller Sidas rapporteringskrav rörande granskningen av Sveos system och rutiner för kontroll av revision i efterföljande led.

I Sidas instruktioner finns inga krav på att den svenske revisorn ska intyga att Sidas bidrag har använts på avsett sätt. Om ett sådant intygande ändå sker måste det, enligt RN:s mening, finnas grund för detta. RN noterar att den lokale revisorn har uttalat att de redovisade inkomsterna och utgifterna stämde med bokföringen i respektive projekt och att redovisningen gav en rättvisande bild av vad som förevarit. Detta är dock inte detsamma som att han har granskat att förutsättningarna för bidragen var uppfyllda. A-son har i sin revisionsrapport uttalat att hon anser att hon hade fått bekräftelse på att ”pengarna kommit fram och använts i enlighet med ansökan” Att som A-son uppgett ”utgå från” att den lokale revisorn förvissat sig om att pengarna använts för avsedda ändamål utgör inget godtagbart revisionsbevis. A-son har således inte visat att hon har haft godtagbar grund för att uttala att bidragen från Sida hade använts i enlighet med respektive ansökan.

Sammanfattningsvis har A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

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.