

Styrelsen för Internationellt  
Utvecklingssamarbete

## **Synpunkter på Sidas Revisionshandledning och Allmänna villkor**

En inom Revisorsnämnden utarbetad promemoria överlämnas till Styrelsen för Internationellt Utvecklingssamarbete

Styrelsen för Internationellt Utvecklingssamarbete (Sida) har i en skrivelse per 17 oktober 2007 bett Revisorsnämnden (RN) att ge en samlad bedömning av Sidas Revisionshandledning samt Allmänna villkor.<sup>1</sup> Av Sidas skrivelse framgår bl.a. att Riksrevisionen i en rapport "Oegentligheter inom Bistånd" – RiR 2007:20 har rekommenderat Sida att säkerställa att revisionsinsatserna blir mer effektiva. Sida förväntas ompröva och utveckla dagens modell med svenska revisorer som godkänner lokala revisionsintyg.

Som svar på Sidas begäran överlämnas bifogade inom RN utarbetade promemoria 2008-03-10.

Detta beslut är fattat av RN:s chef, direktören Peter Strömberg i närvaro av chefsjuristen Per Eskilsson, chefsrevisorn Inger Blomberg samt revisionsdirektören Anders Holm, föredragande.

Peter Strömberg

Anders Holm

---

<sup>1</sup> Sidas diarienummer 2007-002333.

## Synpunkter på Sidas Revisionshandledning samt Allmänna villkor

### 1. Bakgrund

Styrelsen för Internationellt Utvecklingssamarbete (Sida) har i en skrivelse per 17 oktober 2007 bett Revisorsnämnden (RN) att ge en samlad bedömning av Sidas Revisionshandledning samt Allmänna villkor.<sup>2</sup> Av Sidas skrivelse framgår bl.a. att Riksrevisionen i en rapport "Oegentligheter inom Bistånd" – RiR 2007:20 har rekommenderat Sida att säkerställa att revisionsinsatserna blir mer effektiva. Sida förväntas ompröva och utveckla dagens modell med svenska revisorer som godkänner lokala revisionsintyg.

RN har tagit del av Sidas Revisionshandledning, Allmänna villkor och andra dokument som beskriver Sidas bidragsverksamhet, rapportering, kontrollsystem och revision. RN har vidare vid möten med befattningshavare inom Sida fått kompletterande information och bakgrundsbeskrivningar. Utifrån detta material har RN gjort vissa observationer som nedan beskrivs i korthet.

Inledningsvis bör klargöras att RN i detta sammanhang inte har värderat hur enskilda revisorer har utfört sina granskningsuppdrag. Syftet har varit att bidra till Sidas fortsatta arbete, i första hand genom att peka på frågor som kan uppfattas som oklara eller svåra att hantera i praktiken för medverkande revisorer. RN har i anslutning till identifierade problem i vissa fall föreslagit en alternativ lösning. Där RN har identifierat mer än en alternativ möjlighet att hantera problem har RN gett exempel på möjliga lösningar men RN tar inte ställning till lämpligheten av alternativen.

Sidas bidragsverksamhet inrymmer ett flertal organisationer på olika nivåer och i många länder. Lagstiftningen rörande redovisning, ekonomisk förvaltning och revision skiljer sig åt mellan olika länder. Kunskapsnivån på dessa områden hos de organisationer som förmedlar eller mottar bidrag till enskilda projekt är varierande. Bidragsverksamheten är ovanligt komplex till sin natur och ställer stora krav på styrning och kontroll. Sidas Allmänna villkor, standardavtal, revisionshandledning och tillhörande dokument har hög ambitionsnivå. Det är samtidigt viktigt att dokumenten är utformade så att de bidrar till ökad tydlighet, enhetlighet och korrekt handläggning.

### 2. Sammanfattning

Revisorernas uppgift är normalt att granska och bestyrka en uppgift eller ett visst förhållande. Detta förutsätter att det finns ett eller flera påståenden att bestyrka. Varken de ekonomiska rapporterna eller övriga uppgifter från berörda organisationer innehåller sådana redovisningspåståenden eller andra påståenden. Sidas instruktioner

---

<sup>2</sup> Sidas diarienummer 2007-002333.

för organisationerna och revisorerna i olika led bör därför förtydligas och innefatta krav på att tydliga reviderbara påståenden görs.

Instruktionerna är ambitiösa men är av ojämn kvalitet och innehåller vissa oklarheter och brister. Revisionshandledningen är mer genomarbetad och omfattande än anvisningarna för organisationerna. De senare bör utvecklas till motsvarande ambitionsnivå som för revisorerna. Instruktionerna bör ha en tydlig utgångspunkt. Den kan antingen vara allmänt vedertagna normer för förvaltning, redovisning och revision eller att förhållandena i bidragsverksamheten är så speciella att instruktionerna ska vara direkta och fungera som styrande föreskrifter.

Ansvarsfördelningen mellan organisationerna och revisorerna innehåller oklarheter. Det gäller främst ansvar för att tillse att avtalsvillkor vidareförs och för övervakning av kontroll i efterföljande led. Revisorernas arbete bör bygga på att organisationerna har ett tydligt ansvar för intern kontroll.

Vad Sida vill få ut av revisorerna är – i avsaknad av tydligare instruktioner - svårt att förena med vad revisorer brukar användas till och till en rimlig insats.

Begreppsapparaten innehåller oklarheter. Användningen av uttryck som god redovisningssed och god revisionsmed samtids med direkta föreskrifter skapar oklarhet. Det finns hänvisningar till god revisionsmed trots att det inte finns någon definierad god sed på området. Svenska begrepp för förvaltning, redovisning och revision används trots att de inte är kända i utlandet.

### **3. Bestyrkandeuppdrag**

*Revisorernas uppgift är normalt att granska och bestyrka en uppgift eller ett visst förhållande. Detta förutsätter att det finns ett eller flera påståenden att bestyrka. Varken de ekonomiska rapporterna eller övriga uppgifter från berörda organisationer innehåller sådana redovisningspåståenden eller andra påståenden. Sidas instruktioner för organisationerna och revisorerna i olika led bör därför förtydligas och innefatta krav på att tydliga reviderbara påståenden görs.*

Revision bygger på ett trepartsförhållande. En part, organisationen, upprättar en handling som innehåller ett eller flera påståenden om det som redovisas. En andra part, revisorn, granskar och bestyrker redovisningspåståendena i en rapport avsedd för tredje part. Den tredje parten, läsaren, tar del av redovisningshandlingen och revisorns bestyrkande. Om detta trepartsförhållande inte existerar, saknas förutsättningar för revision.

I Sidas bidragsverksamhet saknas till stora delar sådana påståenden som revisorerna kan bestyrka. Varken de ekonomiska rapporterna eller övriga uppgifter innehåller redovisningspåståenden eller andra påståenden. De ekonomiska rapporterna innehåller krav på undertecknande men inte något uttalande om tillämpade principer för redovisningen. Rapporteringen innehåller inte heller uttalanden om att förvaltningen av mottagna medel har gjorts under god kontroll, att risk för korrupktion har undvikits och att Sidas krav vid upphandling har följts. Vad revisorerna kan bestyrka och rapportera skiljer sig därmed åt i förhållande till en vanlig revision. De specifika krav på rapportering som Sida ställer är uppbyggda på ett annat sätt än den avvikelserapportering som revisorer är väl bekanta med. För alla tre parter kräver det

egna tolkningar av vad revisorernas granskning och rapportering innebär. Det innebär en större osäkerhet om revisorsinsatserna än om allmänt vedertagen praxis hade varit tillämpbar.

#### 4. Sidas instruktioner

*Instruktionerna är ambitiösa men är av ojämn kvalitet och innehåller vissa oklarheter och brister. Revisionshandledningen är mer genomarbetad och omfattande än anvisningarna för organisationerna. De senare bör utvecklas till motsvarande ambitionsnivå som för revisorerna. Instruktionerna bör ha en tydlig utgångspunkt. Den kan antingen vara allmänt vedertagna normer för förvaltning, redovisning och revision eller att förhållandena i bidragsverksamheten är så speciella att instruktionerna ska vara direkta och fungera som styrande föreskrifter.*

Sidas instruktioner för organisationerna och revisorerna i olika led bör förtydligas. Det är också möjligt att standardisera den finansiella rapporteringen och se till att den innehåller fler påståenden som kan bestyrkas. Ett exempel kan vara att tillämpade redovisningsprinciper anges. Ett annat kan vara att organisationens ledning uttalar att den anser att det finns en betryggande intern kontroll inom organisationen. Ett ytterligare påstående som skulle kunna bestyrkas av revisorn är att organisationen uttalar att den har fört Sidas instruktioner vidare i nästa led och kontrollerat att avtalen i efterföljande led innehåller vad Sida begär.

Sida kan föreskriva att organisationerna i sin årliga rapportering bekräftar att de genom avtal och på annat sätt sett till att Sidas villkor har förts vidare och att inga observationer har gjorts om avvikelser i praktiken. Vidare kan undertecknade avtal skickas uppåt i systemet till den högre nivå som inte är avtalspart. Ansvariga på en högre nivå kan då upptäcka fel och se till att rättelse görs. På så sätt skapas intern kontroll i flera led som kan revideras. En standardiserad rapportering av bidragsverksamheten kan även underlätta Sidas kontroll och förenkla för lokala organisationer och bidragsförmedlande organisationer att göra sammanställningar till Sida.

Utöver revisionsintyg ska en revisor lämna en revisionsrapport ("management report"). En sådan rapport riktas normalt till ledningen för den organisation som revideras men är inte avsedd för externt bruk. Det kan finnas en risk att rapporter av normalt intern karaktär men som även ska lämnas externt blir urvattnade och att Sidas strävan efter ökad insyn i systemet därför inte tillgodoses. Sida kan överväga att i stället ställa krav på att själva revisionsintyget (revisorsintyget) innehåller sådana synpunkter som en revisor normalt rapporterar till styrelsen enligt tillämplig ISA<sup>3</sup>. Det ger Sida möjlighet att avstå från att begära "management report".

Den ekonomiska rapporteringen ska göras mot av Sida godkänd budget och innehålla förklaringar till eventuella avvikelser. Det borde vara möjligt att införa en standardiserad form för rapporterna enligt en mall som Sida utarbetar. En ökad standardisering främjar även effektiviteten i revisorernas arbete och för organisationerna. Begreppet "eventuella avvikelser" behöver preciseras. Det kan göras med hänvisning till god redovisningssed eller genom att ange på vilken nivå avvikelser är acceptabla.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> International Auditing Standards är internationella standarder för revision. De ges ut av International Auditing and Assurance Standards Board. Nuvarande ISA 260 behandlar revisors rapportering till styrelse om väsentliga brister i redovisning och intern kontroll. Ett utkast till ny ISA 265 om rapportering av brister i intern kontroll är för närvarande under remissbehandling.

<sup>4</sup> Begreppen väsentlig och väsentlighet är centrala i revision och finns beskrivet i bl.a. RS ordlista.

Hänvisningen till FARs rekommendation Revisionsprocessen i Bilaga 1 till de Allmänna villkoren bör utgå. Kravet på granskning av att organisationen har följt Sidas regler vid upphandling bör ersättas med ett intygande från organisationerna att så har skett. Revisorn kan instrueras att rapportera om han eller hon vid sin granskning har haft anledning att misstänka att man inte följt upphandlingskraven från Sida. Ett krav på särskild granskning av upphandling kan ges i form av ett preciserat tilläggsuppdrag.

Det är viktigt att hålla isär begreppen kontroll och revision. Kontroll görs inom en organisation och är organisationens ansvar. Revision innehåller en bedömning av hur kontrollerna är uppbyggda och hur de fungerar i praktiken. Strukturmässigt är det därför en fördel om handledningen på ett tydligare sätt beskriver kontrollstrukturen inledningsvis och därefter de åtgärder som revisorn ska eller förväntas vidta i revisionen.

I den inledande bakgrundsbeskrivningen i Sidas Revisionshandledning används i avsnitt 1.1.2 på flera ställen ordet ”bör”. Ordval som ”bör” leder ofta till oklarhet om innebörd. Det är en fördel om det tydligare framgår vad som är ”ska” respektive ”bör”.

## 5. Ansvarsfördelning

*Ansvarsfördelningen mellan organisationerna och revisorerna innehåller oklarheter. Det gäller främst ansvar för att tillse att avtalsvillkor vidareförs och för övervakning av kontroll i efterföljande led. Revisorernas arbete bör bygga på att organisationerna har ett tydligt ansvar för intern kontroll.*

Okklarheterna leder till att Sidas förväntningar riskerar att skilja sig åt från revisorernas och förmodligen också organisationernas. Som RN uppfattar det generella revisionsintyget grundas det på Sidas uppfattning om vad revisorerna i de olika organisationerna kan och ska göra. ”Granskning av organisationens interna kontroll avseende revisionen i alla efterföljande led” är en motsägelsefull formulering om den externa revisionen omfattar av varandra oberoende juridiska personer. Det som revisorn uttalar sig om bör inte benämnas ”intern kontroll över revisionen”, utan snarare ”kontrollen över den bidragsfinansierade verksamhetens ekonomiska redovisning”.

En granskning av att bidragen har lett till att biståndsmålen har uppnåtts, dvs. att avsedda prestationer har levererats kan vara problematisk om insatsen inte är en naturlig del av normal räkenskapsrevision. I biståndsmottagarnas länder granskar externa revisorer sällan eller aldrig förvaltningsfrågor annat än om särskilda uppdrag ges. Om det finns en förväntan att även effekten av insatsen ska utvärderas är det mer ändamålsenligt att en sådan granskning även fortsättningsvis utövas av Sida eller av Sida inhyrda resurspersoner med kompetens för programuppföljning. Däremot ankommer det naturligtvis på de lokala revisorerna att granska att det finns godtagbara revisionsbevis till de utgifter som har bokförts i respektive projekt. Granskningen kan exempelvis innebära att revisorn kontrollerar att det finns en rutin för att kontrollera och godkänna fakturor från leverantörer. I ett nästa steg granskar revisorn ett urval av fakturor för att få bekräftelse på att det som finns redovisat i de finansiella rapporterna styrks av fakturorna. Har exempelvis ett belopp redovisats som kontorsmateriel ska det överensstämma med text och belopp på fakturan.

Revisorn i en organisation bör kunna uttala sig om revisionen i efterföljande led i de fall han eller hon är revisor i de leden eller på annat sätt har full insyn i dem. När det gäller längre ifrån liggande led där revisorn inte har samma direkta insyn kan

det vara mer rimligt att antingen sänka kravet på revisorns uttalande till ett negativt bestyrkande<sup>5</sup> eller att slopa det helt. Därmed skulle risken för ett förväntningsgap kunna minskas.

Det framstår av Sidas instruktioner som att Sida har instruktionsrätt över enskilda fristående organisationers externa revisorer. Det har Sida knappast i formell mening men frågan bör kunna hanteras via avtal med organisationerna. Det ansvar som ligger på organisationernas styrelser att utse revisorer och delge dem Sidas instruktioner för revision hör hemma i vägledning till organisationerna snarare än i revisionshandledningen. Handledningen skulle då kunna omrubriceras till exempelvis "Sidas krav på särskild oberoende granskning" och därmed stänga ytterligare förväntningsgap baserat på oklar uppfattning om ansvarsfördelning.

## 6. Utbyte av revisorernas insats

*Vad Sida vill få ut av revisorerna är – i avsaknad av tydligare instruktioner - svårt att förena med vad revisorer brukar användas till och till en rimlig insats.*

Som ovan sagts avviker förväntningarna på revisorerna från det som gäller vid en normal revision. Granskningen förväntas uppfylla både sedvanlig redovisningsrevision och granskningsuppgifter av förvaltningskaraktär. Då utländska revisorer inte sysslar med förvaltningsrevision och formen för rapportering inte följer någon internationellt etablerad standard uppstår problem. Enskilda revisorer kommer därför i många fall att tvingas skapa en individuell modell för granskningen och rapporteringen. Revisorerna får utifrån sin egen förståelse försöka sammanföra både Sidas instruktioner och vedertagna normer som IFRS och ISA i modellen. Det uppstår därmed en risk för att insatserna och rapporteringen kommer att se väsentligen olika ut trots att det inte finns så stora skillnader i verkligheten. Det innebär också att relationen mellan kostnader för granskningen och utbyte i form av rapportering kan bli mycket varierande. En mer enhetlig standard bör kunna uppnås om instruktionerna omarbetas. Det kan även medföra att relationen mellan kostnader och utbyte av revisorernas granskning blir mer likartad mellan jämförbara projekt.

## 7. Begrepp

*Begreppsapparaten innehåller oklarheter. Användningen av uttryck som god redovisningssed och god revisionssed samtidigt med direkta föreskrifter skapar oklarhet. Det finns hänvisningar till god revisionssed trots att det inte finns någon definierad god sed på området. Svenska begrepp för förvaltning, redovisning och revision används trots att de inte är kända i utlandet.*

En referens till god sed måste vara entydig och begriplig. Det måste finnas hänvisningar till ramverk. Endast därigenom kan de parter som upprättar, granskar och läser en finansiell rapport veta vad den goda seden står för. Ett problem är att begreppet god sed inte är entydigt internationellt. Den som upprättar redovisningen och den som granskar måste därför veta vilken standard som ska följas.

En svensk årsredovisning kan tjäna som exempel. Av såväl årsredovisningen som revisionsberättelsen ska framgå enligt vilka regelverk – lagar och standarder –

---

<sup>5</sup> Ett negativt bestyrkande innebär att revisorn uttalar sig med en dubbel negation som "Det har vid granskningen inte framkommit omständigheter som tyder på att de finansiella rapporterna inte ger en rättvisande bild av de inkomster som influtit till organisationen och de utgifter som betalats av organisationen under det räkenskapsår som avslutades den 31 december 200X i enlighet med de grunder för redovisningen av in- och utbetalningar som beskrivs i not Y".

den har upprättats. Styrelse och VD uttalar i årsredovisningen att denna (och i förekommande fall koncernredovisningen) har upprättats enligt årsredovisningslagen och tillämplig utfyllande standard; exempelvis IFRS<sup>6</sup>, Bokföringsnämndens allmänna råd eller Redovisningsrådets rekommendationer. I revisionsberättelsen bestyrker revisorn att årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen och att den ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning enligt god redovisningssed i Sverige. Revisorn uttalar även att revisionen har utförts enligt god revisions sed i Sverige.<sup>7</sup>

Begreppet rättvisande bild är inte entydigt. För att det ska vara begripligt måste det definieras för sin avsedda användning. Det måste också anges på vilket sätt den rättvisande bilden ska uttryckas i den finansiella rapporteringen.<sup>8</sup> Normalt bygger ekonomisk rapportering på periodisering av inkomster och utgifter. Sidas instruktioner för redovisning och revisionsintyg bör därför definiera att en rättvisande bild i detta sammanhang innebär att inkomster och utgifter redovisas enligt kontantmetoden, dvs. inte periodiseras. RS 800 och den där intagna bilaga 1 visar hur det kan gå till praktiskt.<sup>9</sup>

I bilaga 1 till Sidas Allmänna villkor ställer Sida vissa särskilda krav på granskningens omfattning. En nyckelfråga är kravet att revisorn ska granska att organisationen har tecknat avtal med de organisationer som den förmedlar Sidamedel till. Granskningen av avtalets innehåll ska göras ”enligt god revisions sed”. Detta begrepp är i sammanhanget otydligt. Någon god revisions sed för avtalsgranskning finns inte i vare sig RS eller ISA. Det finns därmed en risk att granskningen inte kommer att motsvara vad Sida förväntar sig.

Benämningarna revisionsintyg och revisionsrapport bör ersättas av de mer vedertagna begreppen revisorsintyg och revisorsrapport.

## Övrigt

Det finns internationella normer och standarder för intern kontroll, exempelvis COSO<sup>10</sup>. COSO kan vara användbar vid utvecklingen av ett kontrollsystem för bidragsverksamheten, exempelvis vid beskrivningen av syftet med ett visst kontrollmoment och av hur den kontroll som har utförts ska dokumenteras. En för

<sup>6</sup> International Financial Reporting Standards ges ut av International Accounting Standards Board och tillämpas bl.a. inom EU för företag som har värdepapper noterade på en europeisk marknadsplats.

<sup>7</sup> ”God revisions sed” innebär i det här sammanhanget en hänvisning till RS.

<sup>8</sup> I vissa länder måste resultat- och balansräkningar ge en rättvisande bild, vilket innebär att den rättvisande bilden i praktiken har ett tolkningsföreträde framför andra regler. Enligt svensk lag och praxis ska sådan information som krävs för att en årsredovisning ska ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning lämnas i noter. Däremot används inte begreppet rättvisande bild vid upprättandet av resultat- och balansräkningar.

<sup>9</sup> RS 800 Revisors rapport avseende revisionsuppdrag med särskilt syfte innehåller en standardiserad utformning av en rapport där revisorn uttalar ”Bolagets princip är att upprätta den bifogade sammanställningen på grundval och in- och utbetalningar (kontantprincip). På grund härav redovisas inkomster när de tagits emot snarare än när de intjänats, medan utgifter redovisas när de har betalats snarare än när de uppkommit”.

<sup>10</sup> The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, utarbetar vägledning för intern kontroll. Den modell för intern kontroll som COSO har utarbetat har en vid internationell användning.

bidragsverksamheten anpassad hänvisning till COSO kan läggas in i Allmänna villkor.

Den standard för revisionsintyg som finns intagen i bilaga 1 till de allmänna villkoren följer inte den standard som finns intagen i RS 800 respektive ISA 800<sup>11</sup>. En ökad likformighet med RS 800 respektive ISA 800 kan övervägas mot bakgrund av de hänvisningar som görs till dessa standarder. De kan antas vara väl kända för medverkande revisorer.

Det räcker inte med att utvärdera att en fristående lokal enskild organisation (LEO) i ett annat land revideras av en erkänd och kompetent revisionsfirma. Man måste också kunna övertyga sig om att firman i fråga fått sådana instruktioner eller tilläggsuppgifter som krävs för att underbygga Sidas informationsbehov, och att firman accepterat dem.<sup>12</sup> Ju längre bort en revisor är från den organisation som revisorn själv reviderar desto svårare blir det givetvis att bilda sig en säker uppfattning om sådana förhållanden.

I sin ansökan om bidrag ska en ramorganisation redogöra för sina finansiella kontrollsystem och andra metoder som syftar till att minska risker för korrupktion. Det borde vara möjligt att begära en återrapportering av att dessa villkor har följts och att revisorerna lämnar ett utlåtande. Det kan göras i en särskild rapport eller genom att revisorn åläggs att i sin rapportering anmärka på väsentliga avvikelser eller brister som han eller hon har upptäckt i den vanliga granskningen.

I dokumentet Kriterier för urval av ramorganisationer uttalas att Sida bedömer om organisationen har helt tillförlitliga interna system för styrning och kontroll av verksamheten. Det är knappast möjligt att ens med obegränsade resurser åstadkomma ett helt tillförlitligt internt system. För en revisor i en ramorganisation kan det leda till en felaktig slutsats inför planeringen om han eller hon får intryck av att Sida har kommit fram till att organisationen har en så hög standard på systemen.

---

<sup>11</sup> The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements.

<sup>12</sup> Egentligen också om att LEO:n i fråga har redovisning som gör en uppföljning möjlig och att den granskande revisorn har total kontroll på LEO:ns totala inflöde av bidrag så att det går att kontrollera att olika bidragsgivares pengar inte "dubbelräknas".