

D 33/08

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. Auktoriserade revisorn A-son är en av dessa revisorer. Hennes uppdrag har avsett en svensk enskild organisation, här benämnd Sveo, som har förmedlat bidrag till en lokal enskild organisation i Sydafrika, här benämnd Leo 1.

RN har från Riksrevisionen erhållit material som visar att A-son i november 2005 har avgett ett dokument benämnt revisionsintyg avseende ett visst angivet projekt i Sydafrika. RN har förelagt A-son att tillstålla RN all sin revisionsdokumentation avseende det här aktuella projektet, dvs. dokumentation över samtliga de granskningar som utförts och som ligger till grund för hennes revisionsintyg.

2 Sidas instruktioner

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. 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. När det gäller det nu aktuella projektet har såväl ramorganisationen som Sveo uppgett till A-son att villkoren från år 1999 var tillämpliga. RN, som inte har funnit skäl att ifrågasätta denna uppgift, utgår i det följande från att 1999 års allmänna villkor var tillämpliga på A-sons uppdrag.

Enligt Sidas Allmänna Villkor från år 1999 krävs att samtliga bidrag från Sida överstigande 200 000 kr ska granskas av auktoriserad eller godkänd revisor. Enligt dessa villkor ska den svenska organisationens revisor, vid revision av enskilda projekt eller insatser, granska att den bidragsmottagande organisationen i verksamhetslandet har en "tillfredsställande revision".

I de allmänna villkoren finns följande tillägg: "Revision av Sida-stödda aktiviteter i verksamhetslandet ska i största möjliga utsträckning utföras av något internationellt erkänt revisionsföretag enligt vedertagen internationell revisionsstandard. Där sådana inte finns tillgängliga eller där kostnaden anses ej stå i relation till bidraget kan på platsen välkänt revisionsföretag som ingår i en branschförening anlitas."

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

A-son var tillsammans med ytterligare en revisor vald revisor i Sveo för åren 2003 och 2004. RN har tagit del av såväl hennes som medarbetarens dokumentation över sina revisioner av Sveo för dessa år. Varken av denna dokumentation eller av A-sons dokumentation över sin granskning av projektet kan utläsas om hon har granskat att Sveo förvissat sig om att den bidragsmottagande organisationen hade en tillfredsställande revision.

A-son har den 15 november 2005 avgett ett revisionsintyg för ett projekt i Sydafrika avseende åren 2003–2004. Hon har i intyget uppgett att granskningen hade utförts enligt god revisionsred och enligt Sidas revisionsinstruktion samt att redovisning och rapportering hade skett enligt Sidas anvisningar och allmänna villkor. A-sons revisionsintyg är utformat enligt en mall som fanns i Sidas allmänna villkor från år 1999. Av A-sons dokumentation framgår att projektet i Sydafrika genomförts som ett samarbete mellan två lokala organisationer, här benämnda Leo 1 och Leo 2.

I A-sons dokumentation finns ett dokument som är daterat den 14 mars 2005 och undertecknat av en person, här benämnd CK. CK säger sig ha granskat att en till intyget bifogad rapport överensstämmer med bokföringen och att bokföringen är välskött. Intyget är kortfattat och uttalar enbart att granskaren själv har bedömt vilka insatser som behövs. Det anges varken projektnamn eller period. Till intyget är bifogat ett dokument benämnt Final Report – Development Assistance. Också på detta dokument, som inte är undertecknat men försett med CK:s firmastämpel, saknas uppgift om projektnamn och vilken period som avses. I intyget hänvisar CK till den person som skött bokföringen och som upprättat en sida med anteckningar över inkomster och utgifter. A-son har av RN förelagts att förklara varför hon godtagit ett intyg - som endast ger information om att i rapporten presenterade siffror stämmer med bokföringen.

- i vilket det saknas hänvisning till standard för revisionen (god revisionsred). Det enda som anges är att kontroller skett i den utsträckning granskaren ansett nödvändigt
- som inte uttalar om rapporterna ”ger en rättvisande bild” och inte heller anger vilken period eller vilket projekt som avses. Också i Final Report saknas uppgift om vilken period och vilket projekt som avses.

Intyget från Sydafrika är undertecknat av CK med tillägget ”Commercial and Financial Accountants (SA)”. På intyget anges att hans företag är medlem av The Institute of Commercial and Financial Accountants of SA. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att hon har utrett huruvida Sveo kontrollerat kompetensen på den lokale ”revisorn” eller att hon själv har kontrollerat dennes kompetens. Det kan inte heller utläsas att hon har utrett vad begreppet Commercial and Financial Accountants står för eller om The Institute of Commercial and Financial Accountants of SA är ansluten till den internationella revisorsorganisationen IFAC (International Federation of Accountants). Av det material som A-son har erhållit från Leo och som har tillställts RN kan således inte utläsas att CK är medlem i någon organisation för kvalificerade revisorer i Sydafrika.¹ A-son har förelagts att kommentera dessa RN:s iakttagelser och att förklara varför hon har godtagit ett intyg på vilket det inte anges att undertecknaren är auktoriserad eller godkänd revisor.

Enligt ett projektavtal mellan Sveo, ytterligare en samverkande organisation samt Leo 2 ska samtliga ”financial reports” signeras/undertecknas av en Chartered Accountant eller motsvarande. I det material som tillställts RN finns inga sådana signerade dokument. Inte heller kan utläsas att A-son har kontrollerat att detta krav hade följts.

I det material som A-son har tillställt RN finns en budget och projektbeskrivning avseende det här aktuella projektet. Ingen av handlingarna är undertecknade. Av dokumentationen kan inte heller utläsas att A-son har efterfrågat undertecknade handlingar.

4 A-sons yttrande till RN

A-son har uppgett att Sveo samt ytterligare några organisationer beslutade att samverka i det här aktuella projektet i Sydafrika. Sveo fick i uppdrag att administrera och sköta redovisningen. I syfte att följa projektet etablerades en styrgrupp som verkade under hela projektets genomförande. Den lokala organisationen, Leo 1, hade vid denna tidpunkt inte någon egen administration varför avtal tecknades med en annan lokal organisation, Leo 2, för bl.a. administrativ support.

¹ Att döma av IFAC:s hemsida (<http://www.ifac.org/About/MemberBodies.tmpl>) finns det två organisationer i Sydafrika som är medlemmar i IFAC; The South African Institute of Chartered Accountants och The South African Institute of Professional Accountants. Uppgifterna på IFAC:s hemsida tyder på att The Institute of Commercial and Financial Accountants of SA är en organisation för redovisningskonsulter snarare än för revisorer.

A-son fick av Sveo uppdraget att granska projektet. Hon har vid genomförandet av granskningen "fått del av gällande instruktioner utfärdade av Sida, allmänna villkor 1999". A-son presenterades de revisionsinstruktioner "som vid denna tidpunkt var gällande mellan [ramorganisationen] och [Sveo], dvs. Sidas allmänna villkor 1999".

A-son har beskrivit sina revisionsinsatser enligt följande. I begreppet god revisionsred har lagts in att hon skulle uttala sig om att redovisning och rapportering skett enligt Sidas anvisningar och allmänna villkor. Bedömningen av Sveo som organisation och dess arbetssätt har hon hanterat i sin roll som vald revisor i Sveo. I samband med revisionen av Sveo sker uppföljning av medelsförvaltningen liksom av att det inom Sveo finns riktig och fullständig redovisning och att bokföringen sköts löpande. Hon har tagit del av avtal mellan ramorganisationen och Sveo samt ansökan, budget och beslut rörande projektet. Sveo har tecknat avtal i vilket det framgår att Leo 2 tar ansvar för administration, redovisning och revision av medel som förs över till Sydafrika. Revisorsrapport har erhållits med rapporterad finansiell sammanställning av använda medel i Sydafrika. Granskning har skett av att erhållna bidrag har använts i projektet och av rapportering och finansiell sammanställning.

Hon har vidare uppgett att revisorn har utsetts på rekommendation från en tillförlitlig person i Sydafrika. När det gäller revisorns kompetens hade Sveo och styrgruppen bedömt att denne var kvalificerad och det hade vid A-sons granskning inte framkommit något som föranledde henne att tro att så inte skulle vara fallet. A-son har till sitt yttrande till RN bifogat ett protokoll från ett styrgruppsmöte av vilket framgår att en svensk medarbetare i projektet har uppgett att revisorn hade "ackreditering". A-son har efter en kompletterande fråga från RN tillagt att ackreditering i detta sammanhang innebär att personen har behörighet/kvalifikation att utföra uppdraget samt att hennes bedömning grundar sig på att CK hade "en beteckning avseende kompetens inom redovisning och det finansiella området".

Vidare har A-son anfört att det ankom på Leo 2 att ansvara för att redovisning och revision genomfördes och eftersom Leo 2 var en etablerad organisation gjorde hon bedömningen att revisionen var genomförd av en "kvalificerad person".

Vad därefter gäller de ofullständiga handlingarna i samband med slutrapporteringen bedömde A-son att hon kunde godta dessa eftersom de avrapporterade siffrorna stämde med budget och annan erhållen information om projektet. Vidare fanns en bekräftelse från en redovisningskonsult i projektet om mottagna medel och totala kostnader vilka var i överensstämmelse med den finansiella rapporteringen för projektet. A-son har tillagt att hon anser att denna bekräftelse kompletterar det intyg som finns från CK och att det stöder den finansiella sammanställningen av projektet. Hon har vidare anfört att även svenska intyg tidigare var synnerligen kortfattade och inte innehöll begreppet rättvisande bild eller angivande av standard för revisionen, och att det finns länder som "ligger efter vad gäller god revisionsred".

På RN:s fråga varför hon har godtagit budget och projektbeskrivning som inte var undertecknade har hon uppgett att Sveo inte hade någon undertecknad kopia av ansökan och budget. Hon anser sig dock ha fått bekräftat att projektet varit beslutat i rätt ordning eftersom medel erhållits vid rekvisition och hon har tillagt att hon numera erhållit en kopia från ramorganisationen som visar att det fanns en undertecknad ansökan. A-son har i efterhand tillställt RN en undertecknad budget som har faxats från ramorganisationen den 11 april 2008.

A-son har sammanfattningsvis anfört att det är hennes bedömning att det revisionsintyg som hon har avgett har varit välgrundat och det måste göras en helhetsbedömning av revisionsinsatsen. Hon har särskilt pekat på att resultatuppföljningen i det granskade projektet har varit god och att redovisningen har skötts av en välrenommerad organisation.

5 RN:s bedömning

Som framgått ovan kräver Sida att verksamheten på lokal nivå ska granskas av auktoriserad eller godkänd revisor. Enligt avtal mellan Sveo och bl.a. Leo 2 ska samtliga finansiella rapporter på lokal nivå granskas av auktoriserad eller godkänd revisor. Det innebär att det ankommer på den svenske revisorn att kontrollera att det lokala intyget är undertecknat av en behörig revisor. Vidare ska intyget från lokal nivå i vart fall innehålla sådan grundläggande information att projektet kan identifieras av den svenske revisorn.

Vid RN:s utredning har framkommit uppgifter som tyder på att den lokale revisorn inte var behörig. Vidare saknas vissa väsentliga fakta i intyget, exempelvis projektnamn och uppgift om den period som granskningen avsett.

RN konstaterar att A-son har godtagit en granskningsrapport från lokal nivå utan att ha förvissat sig om att den person som undertecknat denna var behörig. Som har framgått ovan har A-son på RN:s fråga uppgett att det vid hennes granskning inte hade framkommit något som föranledde henne att tro att så ”inte skulle vara fallet”. Rapporten från den lokale revisorn är dock inte undertecknad med titeln ”Chartered Accountant” eller motsvarande. Den som har upprättat rapporten har inte heller uttalat att granskningen har skett enligt god revisions sed. Med hänsyn till detta finner RN att redan rapportens utformning borde ha föranlett A-son att ifrågasätta om den var upprättad av en behörig revisor. Att i den situationen förlita sig på uppgifter från Sveo att revisorn var ”ackrediterad” är inte en tillräcklig revisionsåtgärd. Detsamma gäller det förhållandet att en redovisningskonsult bekräftat de finansiella uppgifterna.

Vidare är uppgifterna i granskningsrapporten ofullständiga. A-sons förklaring att hon godtog den undertecknade rapporten eftersom de presenterade siffrorna överensstämde med budget är svårförståelig eftersom rapporten inte innehåller några sifferuppgifter. Sådan information finns endast i en inte undertecknad bilaga.

RN konstaterar att det inte fanns tillräckligt underlag för A-son att avge ett revisionsintyg med förslag att godkänna redovisning och rapport. Genom att trots bristfälliga uppgifter samt avsaknaden av behörig revisor, ändå avge ett revisionsintyg och föreslå att redovisning och rapport godkänns, har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Enligt redogörelsen ovan har A-son nöjt sig med en inte undertecknad budget och först vid RN:s förfrågan begärt att få ett undertecknat dokument. Att i april 2008 ta del av en sådan undertecknad handling kompenserar inte den brist som fanns vid A-sons revision i november 2005.

Som framgått ovan har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger henne 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.