

2025-04-28
Dnr 2024-433



Revisorsinspektionen
Swedish Inspectorate of Auditors



Tematillsyn – revisorsyttranden avseende statliga bidrag

Postadress/Postal address
Box 24014
104 50 Stockholm
Sweden

Besöksadress/Visiting address
Karlavägen 104
www.revisorsinspektionen.se
ri@revisorsinspektionen.se

Telefon/Telephone
08-738 46 00
+46-8-738 46 00

Org.nr
202100-4805

Vad är en tematillsyn?

Tematillsyn är en viktig del i Revisorsinspektionens förebyggande tillsyn och i arbetet med att utveckla god revisors- och revisionssed. Vidare är den ett komplement till de övriga två tillsynsformerna, kvalitetskontroll och riskbaserad tillsyn.

En tematillsyn riktar sig mot revisionsbranschen som helhet och omfattar normalt flera revisionsbolag/revisorer i syfte att få en bättre helhetsbild samt kunna identifiera gemensamma utmaningar, ”best practice” eller ett förbättringsbehov för branschen. Syftet är att på sikt höja revisionskvaliteten och yrkesetiken genom att ge branschen vägledning inom det område som tillsynen avser.

Innebörden av uttalandena och slutsatserna i en tematillsynsrapport följs regelmässigt upp inom ramen för Revisorsinspektionens övriga tillsynsverksamhet.

Tillsynsobjekt och övriga intervjuade har anonymiserats i rapporten.

Sammanfattning

Statens bidragsgivning omfattar stora belopp varje år. Det är av största vikt att statliga medel används effektivt och för de ändamål de är avsedda. De senaste åren har det framkommit att kriminella aktörer allt oftare använder företag och ideella organisationer för att få del av bidragsmedel från det offentliga på felaktiga grunder. De medel som betalas ut kan användas till privat konsumtion och annan brottslighet. Bidragsfusk och missbruk av bidrag undergräver därtill förtroendet för den statliga bidragsgivningen.

Kampen mot bidragsfusk och ekonomisk brottslighet har ökat kraven på kontroll av statens bidragsgivning. En del i detta är krav på revisorsgranskning. För många av de bidrag som staten lämnar krävs någon form av revisorsgranskning avseende rapporteringen från det mottagande företaget eller organisationen till bidragsgivaren. Revisorsinspektionen har bland annat genom sin riskbaserade tillsyn och inkomna frågor från andra myndigheter förstått att utförandet av denna granskning inte är oproblematisk. Krav på revisorsgranskning finns ofta i lagar och förordningar. Dessa är i sin tur inte alltid tydliga med vad revisorn ska granska och uttala sig om. Bidragsgivande myndighet har heller inte alltid klart för sig på vilket sätt revisorsyttrandet kan användas i myndighetens verksamhet.

Revisorernas arbete med yttranden av olika slag ska följa granskningsstandarder. Men revisorerna måste även förhålla sig till bidragsgivarnas regler kring granskningen, som inte alltid är tydligt kopplade till dessa granskningsstandarder. Om revisorn inte besitter tillräcklig kunskap i de regelverk som finns för olika revisoryttranden finns en risk att revisorn blir s.k. möjliggörare till ekonomisk brottslighet vilket undergräver förtroendet för revisionsbranschen. Revisorsinspektionen har mot den bakgrunden genomfört denna tematillsyn för att förbättra kunskapsläget avseende den här typen av granskning för såväl inspektionen som revisionsbranschen och de myndigheter som lämnar statliga bidrag.

Resultat och slutsatser

Tematillsynen har visat att det är vanligt att myndigheter kräver in revisorsyttranden avseende de bidrag som lämnas och att det är många revisorer som utför någon form av granskning av statliga bidrag. De revisoryttranden som avlämnas ger i många fall myndigheterna bra information i sin kontroll och uppföljning av lämnade bidrag. Det framgår dock att det ofta finns ett förväntansgap mellan vad myndigheterna förväntar sig att få och vad revisorn kan leverera. Mot bakgrund av de problemområden som identifierats i tematillsynen ger Revisorsinspektionen följande rekommendationer och förslag till åtgärder.

Förslag riktade till statsförvaltningen:

1. Kunskapshöjande insatser

Det finns ett behov av utbildningsinsatser för ökad kunskap om regelverk som styr revisorsgranskning och vilka revisionsstandarder som finns tillgängliga vid revisoryttranden av statliga bidrag.

Det finns ett behov av att främja erfarenhetsutbyte mellan olika myndigheter för att stärka enhetliga arbetsmetoder.

2. Tydlighet i lagar, förordningar samt myndigheters föreskrifter och riktlinjer

Riksdag och regering bör arbeta för att lagar och förordningar som ställer krav på revisorsgranskning är tydliga och enhetliga.

De bidragsgivande myndigheterna bör ta fram enhetliga och detaljerade föreskrifter om bidrag och riktlinjer till både revisorer och bidragsmottagare.

De bidragsgivande myndigheterna bör säkerställa att myndighetens riktlinjer avseende revisorsyttranden överensstämmer med tillämpliga revisionsstandarder.

3. Gemensamt ramverk

Det skulle vara värdefullt att inom statsförvaltningen, med stöd från branschorganisationen FAR, påbörja ett arbete med att ta fram ett gemensamt ramverk för granskning av statliga bidrag. Ramverket skulle kunna hantera både frågor som avser tillämpliga granskningsstandarder och de bidragsgivande myndigheternas ramverk som revisorn har att granska mot.

Det finns ett behov av att stärka samordning både mellan och inom myndigheter för att uppnå enhetliga krav för likartade bidrag.

4. Tydligare och mer detaljerade krav på bidragsmottagarna

Ansvärga myndigheter bör ta fram tydliga och mer detaljerade krav på hur bidraget får användas och hur de kostnader som rapporteras ska beräknas och redovisas. Otydliga regler gör det svårt för revisorerna att utföra sin granskning. Det behöver vara tydligt vad som revisorerna ska granska mot och mäta mot.

Det bör införas krav på att bidragsmottagare ska ha en granskningsbar redovisning. Det blir annars svårt för revisorn att utföra sin granskning och lämna ett yttrande.

Det bör införas krav på att bidragsmottagare i vissa fall anlitar en kvalificerad revisor för granskning av årsbokslut och årsredovisning även om det inte krävs enligt lag.

5. Central upphandling

De bidragsgivande myndigheterna bör utvärdera möjligheten att utföra en central upphandling av revisorsgranskning av myndighetens lämnade bidrag. Det skulle säkerställa en enhetlig kvalitet i granskningen och det är även en god lösning i de fall bidragen ges till organisationer som inte har krav på kvalificerad revisor.

Förslag riktade till revisionsbranschen:

1. Kunskapshöjande insatser

De revisorer som utför bidragsgranskning måste se till att ha den kunskap och kompetens som krävs för att utföra granskningen. Ett sätt kan vara att ta del av de utbildningar och kurser som finns tillgängliga, antingen företagsinterna utbildningar och kurser eller branschgemensamma utbildningar framtagna av FAR.

2. Utveckling av stödmaterial

Branschorganisationen FAR bör fortsätta sitt arbete med att utveckla fler bidragsspecifika mallar och annat stödmaterial för att förbättra kvaliteten på lämnade revisorsyttranden.

Det är viktigt att stödmaterialet stämmer överens med gällande revisionsstandarder och att det vid behov görs tillgängligt för alla aktörer, både revisorer och myndigheter.

3. Utbildningssamarbeten

Branschorganisationen FAR bör utveckla sitt samarbete med de bidragsgivande myndigheterna och erbjuda utbildningar och kurser i revisorernas regelverk och tillämpliga standarder och klargöra de krav revisorerna har att följa.

4. Interna processer

Revisionsföretagen bör inkludera granskning av revisorsyttranden i kvalitetskontroller och analysera resultatet från granskningar för att kontinuerligt förbättra kvaliteten.

Förslag för ökat samarbete mellan statsförvaltning och revisionsbranschen:

1. Erfarenhetsutbyte

Det finns ett behov av att skapa plattformar för dialog, utbildning och erfarenhetsutbyten mellan bidragsgivande myndigheter och revisionsbranschen för att dela framgångsrika arbetsmetoder.

2. Utveckling av ramverk

Statsförvaltningen och revisionsbranschen bör samarbeta i att skapa ett enhetligt ramverk för statliga bidrag och de krav som myndigheterna ställer på revisorsyttranden och bidragsgranskning.

Innehåll

Sammanfattning	3
1 Inledning	8
1.1 Syfte	8
1.2 Avgränsning.....	9
1.2.1 Yttrande och granskningsuppdrag.....	9
1.2.2 Statliga bidrag.....	9
1.3 Metod.....	10
2 Revisorns verktygslåda	11
2.1 Revisorslagen	11
2.2 Vedertagna ramverk	11
2.3 Revisionsstandarder.....	12
2.4 Genomförande av granskningsuppdrag	13
2.4.1 Val av granskningsstandard	13
2.4.2 Uppdragsbrev	14
2.4.3 Ramverk att granska mot	14
2.4.4 Utförande av granskningsuppdrag.....	15
2.4.5 Väsentlighet.....	15
2.4.6 Upprätta revisors rapport	15
2.4.7 Dokumentation	16
3 Myndigheters arbete med revisorsyttranden.....	16
3.1 Förekomst av statliga bidrag som kräver revisorsgranskning.....	16
3.2 Vilken revisorsgranskning genomförs och i vilken utsträckning följer granskningen bidragsgivarens riktlinjer?	17
3.2.1 Grundläggande ramar för myndigheternas bidragsgivande	17
3.2.2 Riktlinjer till bidragsmottagare	17
3.2.3 Riktlinjer till revisorn	18
3.3 Problem från bidragsgivarnas perspektiv	19
3.3.1 Otydliga regelverk	19
3.3.2 Val av granskningsstandard	20
3.3.3 Tillförlitligheten i revisorsyttrandena	20
3.3.4 Kostnad för revisorns granskning	21
3.3.5 Övriga problemområden.....	21
4 De större revisionsföretagens arbete med revisorsyttranden	21
4.1 Förekomsten av revisorsyttranden avseende statliga bidrag.....	21
4.2 Använd granskningsstandard	21
4.3 Frågor och problemområden	22

4.3.1	Okunskap hos den bidragsgivande myndigheten om god revisionssed och revisionsstandarder	23
4.3.2	Blanketter och felaktiga rapportmallar	24
4.3.3	Otydliga kriterier och bristfälliga ramverk.....	24
4.3.4	Andra problemområden.....	24
4.4	Stödmaterial	25
4.5	Dokumentation och kvalitetskontroll.....	26
4.6	Allmänna synpunkter från de större revisionsföretagen	26
5	De mindre revisionsföretagens arbete med revisorsyttranden.....	27
5.1	Förekomst av revisorsyttranden avseende statliga bidrag.....	27
5.2	Nästan alltid befintliga revisionsklienter.....	27
5.3	Riktlinjer och mallar från myndigheterna.....	28
5.4	Använd revisionsstandard	28
5.5	Dokumentation	28
5.6	Avstämning med revisorskollega eller rådgivare på FAR	29
5.7	Tillgång till stödmaterial.....	29
5.8	Upplevda problemområden	29
5.9	Allmänna synpunkter från revisorerna	30
6	Analys och bedömning.....	31

1 Inledning

Staten lämnar många olika sorters bidrag och för ett antal av dessa krävs någon form av revisorsgranskning avseende rapporteringen från den mottagande organisationen till bidragsgivaren. Revisorsinspektionen har bland annat genom sin riskbaserade tillsyn och inkomna frågor från andra myndigheter förstått att denna granskning inte är oproblematisk. Revisorerna har granskningsstandarder att hålla sig till och bidragsgivarnas regler kring revisorernas granskning är inte alltid tydligt kopplade till dessa standarder. Branschorganisationen FAR har också identifierat detta som ett problemområde och har en expertgrupp för frågor kopplade till intyg och yttranden. Statens fokus på kampen mot bidragsfusk och ekonomisk brottslighet ökar kraven på kontroll från bidragsgivarna och kan antas öka efterfrågan på relevant revisorsgranskning.

Den typ av granskning som utförs och de yttranden som lämnas vid granskning av statliga bidrag skiljer sig från den granskning som utförs och de rapporter som lämnas vid en revisors revision av en årsredovisning. De flesta revisorer utför också granskningsuppdrag kopplade till statliga bidrag relativt sällan. Bidragsgivarnas krav på den granskning som revisorerna ska utföra överensstämmer inte alltid med de granskningsstandarder som revisorn har att förhålla sig till, vilket i sådana fall gör att revisorn inte kan lämna det yttrande som bidragsgivaren önskar.

Revisorsinspektionen har genomfört denna tematillsyn för att förbättra kunskapsläget för såväl inspektionen som för revisionsbranschen och de myndigheter som lämnar statliga bidrag. Tematillsynen ska ge stöd exempelvis åt revisorer som inte lämnat denna typ av yttranden tidigare eller som behöver fräscha upp sina kunskaper och åt myndigheter som förlitar sig på yttranden från revisorer eller står inför att ta fram regelverk med krav på revisorsgranskning.

1.1 Syfte

Syftet med tematillsynen har varit att:

- beskriva revisorns verktygslåda kopplat till granskning av statliga bidrag
- kartlägga förekomsten av statliga bidrag som kräver revisorsgranskning
- kartlägga vilken typ av revisorsgranskning som genomförs och i vilken utsträckning typen av granskning följer av reglering hos bidragsgivaren
- identifiera problemområden avseende granskningen från såväl revisorernas som bidragsgivarnas perspektiv
- identifiera ”best practice” när det gäller granskningen exempelvis rörande samspelet mellan myndigheternas regler och granskningsstandarder och stödmaterial på revisionsföretaget.

1.2 Avgränsning

1.2.1 Yttrande och granskningsuppdrag

Tematillsynen har avgränsats till yttranden som en kvalificerad revisor, dvs. auktoriserad eller godkänd revisor, lämnar vid granskningsuppdrag enligt någon av följande standarder:

- revision av historisk finansiell information (ISA),
- översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISRE),
- andra bestyrkandeuppdrag än revision eller översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISAE), och
- granskning enligt särskild överenskommelse (ISRS, tidigare utgivna som SNT).

Dessa typer av granskningsuppdrag beskrivs närmare i avsnitt 2.

Tematillsynen omfattar inte sådana yttranden som revisorn avger enligt aktiebolagslagen (2005:551) och aktiebolagsförordningen (2005:559).

När det i den fortsatta redogörelsen enbart nämns termen yttranden eller revisorsyttranden, avses revisorsyttranden avseende statliga bidrag.

I rapporten undviks termen intyg i möjligaste mån. Anledningen är att revisorns uttalande inte får ge sken av att revisorn uttalar sig med absolut säkerhet. Rimlig säkerhet är den högsta graden av säkerhet som revisorn får uttala sig med. Revisorn kan även uttala sig med begränsad säkerhet (se mer om graden av säkerhet som revisorn får uttala sig med i avsnitt 2). Revisorn bör därför undvika ord och uttryck som *vi intygar*, *korrekt*, *riktigt*, *vi har säkerställt* eller *vi bekräftar*.

1.2.2 Statliga bidrag

Tematillsynen har avgränsats till ekonomiska bidrag som finansieras av staten och som fördelas till företag och organisationer av statliga myndigheter eller organisationer som fått i uppgift att fördela bidrag. De bidrag som lämnas från Allmänna arvsfonden har ingått i tematillsynen, trots att medlen inte finansieras av staten utan genom arv, gåva och testamente. Tematillsynen inkluderar inte bidrag som finansieras via EU och inte heller bidrag som lämnas av kommuner och regioner. Det finns dock likheter mellan dessa bidrag och statliga bidrag, varför tematillsynen även kan komma till användning vid revisorsyttranden avseende denna typ av bidrag.

Det finns olika typer av bidrag som genom sin beskaffenhet innebär olika utmaningar för revisorns granskning.

- Organisationsbidrag – avser bidrag till en organisation som har till syfte att stödja organisationen av en grupp, t.ex. genom att finansiera kanslikostnader. Dessa bidrag utgår ofta från antalet medlemmar i organisationen.
- Verksamhetsbidrag – ett bidrag som avser finansiering av en viss verksamhet som en organisation bedriver t.ex. idrott eller studier. Finansiering utgår för att verksamheten ska bedrivas och kravet för dessa bidrag är typiskt sett att verksamheten har ägt rum.
- Projektbidrag – avser ett riktat bidrag som är begränsat i tiden. Projekten kan vara både små och stora och spänna över olika tidsramar. Bidragen kan även involvera flera parter och kan därmed vara svåra att få insyn i.

- Investeringsbidrag – ett riktat bidrag för en viss investering eller ett visst inköp. Ett investeringsbidrag kan avse finansiering av en del i en större investering varför det kan förekomma avgränsningsproblem i t.ex. anläggnings- och installationskostnader.

1.3 Metod

Tematillsynen har genomförts under perioden april 2024 till april 2025. Den har omfattat 16 myndigheter, tolv större revisionsföretag och 50 mindre revisionsföretag.

De myndigheter som ingår i tematillsynen är dels myndigheter som i större omfattning lämnar statliga bidrag, dels myndigheter som verkar inom olika sakområden. Myndigheterna har valts ut för att få en så bred bild som möjligt och täcka olika typer av bidrag och olika områden inom vilka staten lämnar bidrag.

I gruppen större revisionsföretag ingår de tolv största revisionsföretagen i Sverige utifrån antal anställda och omsättning. Gruppen omfattar både revisionsföretag som tillhör de globala nätverken och s.k. nätverksföretag¹. Från de övriga revisionsföretagen har 50 revisionsföretag valts ut slumpmässigt. Urvalet av de mindre revisionsföretagen omfattar revisionsföretag med mellan en och 17 kvalificerade revisorer anställda. Nästan 70 procent av alla kvalificerade revisorer verksamma i Sverige arbetar på ett revisionsföretag som ingår i tematilltillsynen.

Information har inhämtats genom att de myndigheter och revisionsföretag som ingår i tematillsynen har ombetts att besvara en enkät. Enkäten har anpassats till de olika grupperna utifrån de frågeställningar och problemområden som kan vara relevanta för varje grupp. Myndigheterna har ombetts att dela med sig av eventuella skriftliga regelverk och riktlinjer, både till bidragsmottagare och till revisorer, som myndigheten använder sig av. Information om myndigheternas regelverk och riktlinjer har även inhämtats genom besök och sökningar på respektive myndighets webbplats.

Enkäten besvarades av alla tillfrågade 16 myndigheter. Av revisionsföretagen besvarades enkäten av elva av de tolv större revisionsföretagen och 49 av de 50 mindre revisionsföretagen.

Uppföljning av frågeställningar som identifierats till följd av svar i enkäterna har skett via e-post och telefon med såväl myndigheter som större och mindre revisionsföretag. Revisorsinspektionen har även hållit längre uppföljande samtal med tre av de större revisionsföretagen.

Två möten har hållits med representanter för FAR:s operativa grupp för intyg och yttrande.

¹ Ett revisionsföretag som tillhör ett nätverk som samarbetar och syftar till vinst- eller kostnadsdelning eller har gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning, gemensamma riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, gemensam affärsstrategi, använder ett gemensamt varumärkesnamn eller gemensamt använder en betydande del professionella resurser.

2 Revisorns verktygslåda

2.1 Revisorslagen

Revisorslagen (2001:883) innehåller grundläggande bestämmelser om hur en kvalificerad revisor ska utföra ett uppdrag som utgör revisionsverksamhet. Enligt 19 § revisorslagen ska en kvalificerad revisor iaktta god revisorssed. God revisorssed omfattar dels normer för revisorernas yrkesmässiga uppträdande, dels normer för hur revisionsuppdraget ska utföras (god revisionssed).² En kvalificerad revisor ska genomföra sin granskning så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.³

Revisorslagen innehåller emellertid inte närmare reglering om hur ett uppdrag ska utföras. Dessa regleringar finns i vedertagna ramverk och revisionsstandarder vilka ger uttryck för god revisionssed.

2.2 Vedertagna ramverk

FAR:s *ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige* (nedan kallat FAR:s ramverk) beskriver på en övergripande nivå en fullständig granskningsprocess vid utförandet av granskningsuppdrag. Syftet med FAR:s ramverk är att ge vägledning vid utförande av granskningsuppdrag i Sverige. En kvalificerad revisor kan utföra olika granskningsuppdrag som resulterar i att revisorn lämnar en rapport. Förutsättningarna för de olika typerna av granskningsuppdrag skiljer sig åt, främst vad gäller vilken grad av självständighet som behövs, olika krav på revisionsbevis och säkerhet i rapporteringen. Granskningsuppdragen delas in i följande kategorier:

1. revision av historisk finansiell information,
2. översiktlig granskning av historisk finansiell information,
3. andra bestyrkandeuppdrag än revision eller översiktlig granskning av historisk finansiell information, och
4. granskning enligt särskild överenskommelse.

I de tre första kategorierna uttrycker revisorn en slutsats som har en viss grad av säkerhet, s.k. bestyrkandeuppdrag. Dessa uppdrag ska följa *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag*⁴ av vilket det framgår vad som måste vara uppfyllt för att ett sådant uppdrag ska kunna utföras.

Vid ett bestyrkandeuppdrag är syftet att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna göra ett uttalande som utformats så att det ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvariga parten avseende resultatet av mätningen eller värderingen av ett underliggande granskningsobjekt mot kriterier. Sådana uppdrag kan genomföras med olika grad av säkerhet; rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet.

En förutsättning för ett bestyrkande är att den kvalificerad revisorn självständigt kan välja de granskningsåtgärder som revisorn anser är nödvändiga för att kunna göra sitt

² Se prop. 2000/01:146, s. 88.

³ Jfr prop. 2000/01:146, s. 87.

⁴ Detta ramverk är utfärdat av International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB). IAASB är ett oberoende organ som ger ut revisionsstandarder. Enligt FAR:s regler ska dess medlemmar beakta god revisionssed och därmed samtliga rekommendationer i revisionsfrågor som FAR har utfärdat. I detta avseende ska *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* ses som en rekommendation från FAR.

ställningstagande. Vid bestyrkandeuppdrag har alltså uppdragsgivaren inte själv möjlighet att styra revisorns arbete, exempelvis genom att ge riktlinjer om vad revisorn ska eller inte ska titta på i sin granskning. Det är upp till den kvalificerade revisorn att utifrån sin egen riskbedömning avgöra hur omfattande granskningen ska vara för att revisorn ska kunna bestyrka rapporten.

Den fjärde kategorin är granskning enligt särskild överenskommelse. Vid en sådan granskning innehåller rapporteringen ingen slutsats av revisorn, i stället rapporterar revisorn normalt sina iakttagelser per granskningsåtgärd men utan någon sammanfattande slutsats. Den stora skillnaden mellan denna uppdragsform och bestyrkandeuppdrag är att revisorn kommer överens med klienten och eventuell tredje man, innan uppdraget påbörjas, om vilka granskningsåtgärder som ska utföras. I denna uppdragsform råder alltså full transparens vad gäller granskningsåtgärderna, till skillnad från bestyrkandeuppdrag där revisorn själv bestämmer granskningsåtgärderna med utgångspunkt i väsentlighet och risk.

2.3 Revisionsstandarder

De standarder som beskriver hur en kvalificerad revisor ska genomföra ett granskningsuppdrag består av ISA⁵, ISRE⁶, ISAE⁷, ISRS⁸, FAR:s rekommendationer och uttalanden samt praxis från Revisorsinspektionen och domstolar. Granskningsstandarder innehåller mål, krav, tillämpningsmaterial och andra förtydliganden, inledande texter och definitioner som ska tillämpas.

ISA utgör de standarder som behandlar revision av historisk finansiell information. ISRE omfattar standarder för översiktlig granskning av historisk finansiell information och ISAE är de standarder som gäller för bestyrkande av annat än historisk finansiell information. Slutligen finns ISRS som behandlar övriga granskningsuppdrag där inget bestyrkande görs.

För de olika *granskningsuppdragen* gäller följande standarder.

	Finansiell information	Icke-finansiell information
Bestyrkandeuppdrag	<i>Tillämpbar standard</i>	<i>Tillämpbar standard</i>
-med rimlig säkerhet	ISA	ISAE
-med begränsad säkerhet	ISRE	ISAE
Övriga granskningsuppdrag		
Iakttagelser, inget bestyrkande	ISRS 4400	ISRS 4400

Vid granskning av statliga bidrag är det normalt följande standarder som kan vara aktuella – ISA 800, ISA 805, ISRE 2400, ISRE 2410, ISAE 3000 och ISRS 4400.

ISA 800 (*kategori ett ovan*) avser revision av finansiella rapporter, men till skillnad från lagstadgad revision av en årsredovisning som är upprättad utifrån ett generellt ramverk, årsredovisningslagen (1995:1554), är de finansiella rapporterna som granskas enligt ISA 800 upprättade enligt ett ramverk för särskilt syfte.⁹ Ett exempel på ett ramverk för särskilt syfte kan vara särskilda bestämmelser om en finansiell rapportering som tagits fram av en

⁵ International Standards on Auditing.

⁶ International Standards on Review Engagements.

⁷ International Standards on Assurance Engagements.

⁸ International Standards on Related Services.

⁹ FAR:s ramverk p. 2.8.

myndighet för att myndighetens krav ska uppfyllas. Vid granskning enligt ISA 800 görs revisorns uttalande med rimlig säkerhet.

ISA 805 (*kategori ett ovan*) avser revision av något som är mindre än en fullständig rapport.¹⁰ Rapporten kan vara upprättad både enligt ett generellt ramverk eller ett ramverk för ett särskilt syfte och det kan avse en finansiell rapport, konton eller poster i en finansiell rapport. Bidragsgivande organisationer och myndigheter använder ofta den här standarden vid utformning av sina revisionsinstruktioner. Granskningsobjektet i det fallet utgörs ofta av bidragsmottagarnas projektredovisning. Revisorns uttalande görs med rimlig säkerhet vid granskning enligt ISA 805.

ISRE 2400 och ISRE 2410 (*kategori två ovan*) används vid översiktlig granskning av historisk finansiell information.¹¹ En revisor som inte tidigare har utfört en revision av det bolag som ska granskas ska använda ISRE 2400. Om revisorn är företagets valda revisor och har utfört revision av företagets finansiella rapporter tidigare ska i stället ISRE 2410 användas. Vid översiktlig granskning enligt båda dessa standarder utgörs granskningsåtgärderna i huvudsak av intervjuer och analytisk granskning. Vid granskning enligt ISRE görs revisorns uttalande med begränsad säkerhet.

ISAE 3000 (*kategori tre ovan*) ska tillämpas vid bestyrkandeuppdrag av andra granskningsobjekt än historisk finansiell information.¹² Revisorns uttalande enligt ISAE 3000 kan göras antingen med rimlig eller med begränsad säkerhet.

ISRS 4400 (*kategori fyra ovan*) behandlar granskning enligt särskild överenskommelse.¹³ Granskningen kan avse både finansiell information och icke-finansiell information. Granskning enligt särskild överenskommelse är inget bestyrkandeuppdrag och revisorn lämnar inget uttalande och rapporterar ingen slutsats från sin granskning. Revisorn rapporterar endast sina iakttagelser per granskningsåtgärd och läsaren får själv dra en slutsats. Detta är den vanligaste typen av granskningsuppdrag vid bidragsgivning från myndigheter och organisationer. Ett exempel på tillämpning är granskning enligt särskild överenskommelse av projektstöd och lokalstöd.

2.4 Genomförande av granskningsuppdrag

2.4.1 Val av granskningsstandard

För respektive typ av granskningsuppdrag finns en granskningsstandard som beskriver hur uppdraget ska utföras och rapporteras. I bilaga 3 till FAR:s ramverk finns ett flödesschema som kan användas som stöd vid val av lämplig standard.¹⁴ Valet av granskningsstandard styr den granskning som revisorn ska utföra och formen på den rapport som revisorn lämnar över sin granskning.

Revisorn måste skaffa sig tillräcklig information för att kunna göra en bedömning av vilken typ av granskningsuppdrag som är lämplig. Som tidigare nämnts skiljer man på bestyrkandeuppdrag där revisorn gör ett uttalande med en slutsats och granskning enligt särskild överenskommelse, där revisorn endast rapporterar sina iakttagelser och läsaren får själv dra en slutsats. Om uppdraget innebär att revisorn förväntas göra en bedömning

¹⁰ FAR:s ramverk p. 2.9.

¹¹ FAR:s ramverk p. 2.11-2.13.

¹² FAR:s ramverk p. 2.14.

¹³ FAR:s ramverk p. 2.16-2.17.

¹⁴ FAR:s ramverk p. 3.9.

och dra en slutsats utifrån sin granskning är det att se som ett bestyrkandeuppdrag. Termer som kan tyda på att uppdraget är ett bestyrkandeuppdrag är ”ger en rättvisande bild”, ”bestyrkande”, ”uttalande” eller ”slutsats”. Även termer som ”väsentlig” eller ”betydande” används normalt vid bestyrkandeuppdrag.¹⁵

Om uppdraget innebär att revisorn ska utföra vissa granskningsåtgärder och rapportera sina iakttagelser utgör detta ett granskningsuppdrag i form av granskning enligt särskild överenskommelse. Granskningsåtgärder i den här typen av uppdrag kan vara att revisorn ska jämföra, stämma av, spåra, inspektera, fråga, kontrollräkna och observera.¹⁶

2.4.2 Uppdragsbrev

Innan uppdraget påbörjas ska revisorn komma överens med uppdragsgivaren om villkoren för uppdraget.¹⁷ De avtalade villkoren ska dokumenteras i ett skriftligt uppdragsbrev eller liknande form av avtal. Av uppdragsbrevet ska det bland annat framgå vilken typ av granskning revisorn ska utföra och vilken granskningsstandard revisorn ska följa. När det gäller granskning enligt särskild överenskommelse ska det även framgå vilka granskningsåtgärder revisorn ska utföra.

Till uppdragsbrevet bör bifogas ett exempel på revisorns rapport för att undvika missförstånd om hur den slutliga rapporten kommer att utformas.¹⁸ I standarden för granskning enligt särskild överenskommelse, ISRS 4400, finns exempel på hur ett uppdragsbrev kan se ut. FAR har även tagit fram mallar för hur uppdragsbrev kan se ut för de olika typerna av granskningsuppdrag.

2.4.3 Ramverk att granska mot

En viktig förutsättning för att det ska vara möjligt för en revisor att göra ett uttalande med bestyrkande, oavsett om det är med rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet, är att det finns ett lämpligt ramverk från myndighetens sida för revisorn att utgå från i sin granskning. Ramverket blir de kriterier som revisorn mäter och värderar mot. Ett exempel på ett ramverk kan vara särskilda myndighetsbestämmelser om finansiell rapportering och hur redovisning ska ske för att myndighetens krav ska vara uppfyllda. Ramverket kan t.ex. ställa krav på bidragsmottagarens redovisning, vilka kostnader som bidraget får användas till och hur vissa kostnader ska beräknas. I det fallet ingår det i revisorns uppdrag att uttala sig om huruvida den finansiella rapporteringen och redovisningen är i överensstämmelse med myndighetens särskilda bestämmelser. Det är viktigt att det finns ett tydligt ramverk som inte ger utrymme för olika tolkningar eller bedömningar. Utan lämpligt ramverk finns inte förutsättningar för revisorn att uttala sig med ett bestyrkande och revisorn kan då inte acceptera uppdraget.

När finansiella rapporter upprättas utgörs ramverket normalt av något av redovisningsregelverken IFRS¹⁹ eller årsredovisningslagen kompletterad med Bokföringsnämndens vägledning K2 eller K3. Ramverket vid revisorsyttranden kan utgöras av rättsliga normer så som lagar och andra författningar eller föreskrifter från en bidragsgivare. Villkoren för ett statligt bidrag kan anges i lagar eller förordningar och utgör då en del av det ramverk

¹⁵ ISRS 4400 p. A34.

¹⁶ ISRS 4400 p. A33.

¹⁷ FAR:s ramverk p. 3.16.

¹⁸ FAR:s ramverk p. 3.16.

¹⁹ International Financial Reporting Standards är ett internationellt ramverk för års- och koncernredovisningar utfärdat av International Accounting Standards Board (IASB).

revisorn ska använda. Rapportering till myndigheter eller tillsynsmyndigheter kan också kräva att vissa specifika kriterier används som inte används i andra sammanhang. Om det saknas ett ramverk och kriterier eller om de är otydliga och oprecisa kan revisorn inte utföra sitt uppdrag. Det är därför viktigt att revisorn inhämtar mer information om förutsättningarna för uppdraget om det är otydligt vilket ramverk revisorn ska använda eller vilka kriterier som revisorn ska granska mot.

2.4.4 Utförande av granskningsuppdrag

Den granskning som revisorn utför vid uppdrag som avser statliga bidrag ska följa den lag eller förordning som reglerar villkoren för bidraget samt god revisionssed. God revisionssed innebär att granskningen ska utföras enligt den granskningsstandard som valts för uppdraget. Vid granskning enligt särskild överenskommelse ska revisorn utföra de granskningsåtgärder som överenskommit i villkoren för uppdraget.

2.4.5 Väsentlighet

Vid bestyrkandeuppdrag gör revisorn en självständig bedömning av väsentligheten för uppdraget. Revisorn använder väsentligheten för att fastställa tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som ska genomföras samt göra en bedömning av om informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter.²⁰ För uppdrag enligt särskild överenskommelse kan det vara lämpligt att komma överens med uppdragsgivaren om ett tröskelvärde för att fastställa en nivå på avvikelser som ska rapporteras.²¹ Detta bör då framgå av uppdragsbrevet.

2.4.6 Upprätta revisors rapport

Det framgår av respektive granskningsstandard vad revisorns rapport ska innehålla och i bilagor till standarderna finns ofta exempel på rapportformat. Revisorn ska se till att rapporten följer de krav som finns i respektive standard. I bestyrkandeuppdrag är det viktigt att revisorn i rapporten är tydlig med vilken typ av granskning som uttalandet baserar sig på och, i förekommande fall, med vilken grad av säkerhet som uttalandet görs. Det blir annars svårt för en läsare att bedöma yttrandets värde.²² Vid granskning enligt särskild överenskommelse ska rapporten beskriva syftet och granskningsåtgärderna så detaljerat att läsaren förstår det utförda arbetets karaktär och omfattning.²³ I de fall revisorn erhåller förtryckta blanketter eller färdiga mallar från en bidragsgivande myndighet måste revisorn säkerställa att dessa uppfyller kraven i den standard som är tillämplig. I annat fall måste revisorn upprätta en egen rapport enligt den granskningsstandard som är tillämplig.

Myndigheter benämner ofta de yttranden som revisorn ska avlämna i samband med statliga bidrag för ”intyg”. Den högsta graden av säkerhet med vilken revisorn kan uttala sig är rimlig säkerhet, vilket innebär en hög men inte absolut grad av säkerhet. Revisorn bör därför i sin rapport inte använda ord som ”vi intygar”, ”korrekt”, ”riktigt”, ”vi har säkerställt” eller ”vi bekräftar”.²⁴ Uttryck som dessa kan ge sken av att revisorn uttalar sig

²⁰ FAR:s ramverk p 3.21.

²¹ ISRS 4400 p. A41.

²² Se Revisorsinspektionens beslut den 15 september 2023, dnr 2022-1007.

²³ Se Revisorsinspektionens beslut den 11 februari 2022, dnr 2020-1156.

²⁴ FAR:s ramverk p. 3.42.

med absolut säkerhet och kan därför vara vilseledande för mottagaren av revisorsyttrandet.

2.4.7 Dokumentation

Bestämmelser om dokumentation av granskningsuppdrag finns i revisorslagen och Revisorsinspektionens föreskrifter. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen har planerats och vilka bedömningar avseende väsentlighet och risk som har legat till grund för planeringen. Det ska även framgå vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits.²⁵ Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt.²⁶

Alla granskningsuppdrag ska också dokumenteras enligt de krav som finns i respektive standard. Dokumentationen ska visa att uppdraget har utförts i enlighet med den standard som är tillämplig. Enligt FAR:s ramverk ska normalt följande delar ingå i ett granskningsuppdrag²⁷:

- Dokumentation av riskbedömning, inklusive oberoendeanalys, vid accepterande av uppdrag.
- Uppdragsbrev.
- Dokumentation avseende planering, utförda granskningsåtgärder och resultat av dessa.
- Slutlig bedömning av utfört arbete.
- Revisorns rapportering.

I ett uppdrag som avser granskning enligt särskild överenskommelse finns det inte samma behov av förståelse för verksamheten, riskbedömning och väsentlighetsbedömning som i bestyrkandeuppdrag. Kraven på dokumentation i dessa uppdrag är därmed inte lika omfattande. Det är dock viktigt att revisorn dokumenterar uppdragsbrev, utförd granskning och de iakttagelser som har gjorts vid utförandet av de överenskomna granskningsåtgärderna.²⁸

3 Myndigheters arbete med revisorsyttranden

3.1 Förekomst av statliga bidrag som kräver revisorsgranskning

En sammanställning över den totala bidragsgivningen som kräver granskning och yttrande av en revisor är svår att göra. Av de tillfrågade myndigheterna kan inte alla ge en sifferuppgift avseende den totala bidragsgivningen som är föremål för kvalificerad revisorsgranskning. Utifrån de svar Revisorsinspektionen fått in tar de undersökta myndigheterna in yttrande från kvalificerade revisorer avseende lämnade bidrag uppgående till åtminstone 6 800 mnkr.

Inte heller på frågan om hur många revisorsyttranden som hanteras på respektive myndighet har Revisorsinspektionen kunnat få svar från alla tillfrågade myndigheter. Baserat på

²⁵ Se 7 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

²⁶ Se Revisorsinspektionens beslut den 11 februari 2022, dnr 2020-1156.

²⁷ FAR:s ramverk p. 3.33.

²⁸ ISRS 4400 p. 35.

svar och uppskattningar från de elva myndigheter som lämnat en uppgift om antal yttranden i enkäten hanteras i vart fall 2 800 revisorsyttranden årligen av dessa elva myndigheter.

Nio av de tillfrågade myndigheterna uppger att de använder sig av beloppsgränser för när det krävs ett yttrande från kvalificerad revisor. Sex av dessa myndigheter uppger att de använder en beloppsgräns motsvarande fem prisbasbelopp²⁹. En av myndigheterna använder beloppsgränsen fem prisbasbelopp för vissa bidrag och 500 tkr för andra bidrag medan två myndigheter kräver yttrande från kvalificerad revisor i de fall bidragen överstiger 3 mnkr. Samtliga myndigheter uppger att det är upp till bidragsmottagaren att välja revisor för avlämnande av revisorsyttranden.

Tre av de tillfrågade myndigheterna ställer alltid krav på att bidragsmottagaren har en kvalificerad revisor som utför revision av årsbokslut eller årsredovisning. Sex myndigheter kräver inte detta, medan fem myndigheter kräver kvalificerad revisor i vissa fall. Det rör sig då ofta om att den lag som reglerar aktuellt bidrag kräver att bidragsmottagarens årsbokslut eller årsredovisning granskas av en kvalificerad revisor.

Tre myndigheter upphandlar egna revisionstjänster och låter dessa revisorer utföra granskning av lämnade bidrag.

3.2 Vilken revisorsgranskning genomförs och i vilken utsträckning följer granskningen bidragsgivarens riktlinjer?

3.2.1 Grundläggande ramar för myndigheternas bidragsgivande

Myndigheternas bidragsgivning styrs av riksdag och regering genom lagar, förordningar och regleringsbrev. De krav som ställs för de olika bidragen är ibland specificerade i detalj, men överlämnas i flera fall till myndigheten att utforma självständigt. Styrningen av myndigheten i form av lagar, förordningar och regleringsbrev är inte alltid enhetlig utan kan skilja sig åt för likartade bidrag.

3.2.2 Riktlinjer till bidragsmottagare

De flesta myndigheterna hanterar flera olika bidrag och dessa hanteras inte sällan på olika avdelningar och av olika handläggare. En myndighet kan därför ha olika kravställning för olika bidrag som i övrigt kan te sig likartade.

De krav som respektive myndighet ställer på bidragsmottagare varierar. Nio myndigheter uppger att de ställer specifika krav på hur bidragsmottagarens redovisning är upplagd, t.ex. att de har en ändamålsenlig kontoplan och att det finns en attestinstruktion.

En myndighet har utarbetat riktlinjer för vilken information som ska ingå i bidragsmottagarens årsredovisning och hur denna information ska ställas upp. I samband med att årsredovisningen granskas av en kvalificerad revisor gör denne en parallellrapportering och rapporterar sina iakttagelser enligt ISRS 4400. På så sätt blir granskningen kostnads-effektiv för bidragsmottagaren och det underlag som myndigheten tar in för sin kontroll blir enhetligt och jämförbart.

²⁹ Beräknade enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken.

Elva myndigheter uppger att de har skriftliga riktlinjer som reglerar hur mottaget bidrag får användas, dvs. vilken typ av kostnader bidraget avser att täcka samt hur olika kostnader (t.ex. timkostnad) ska beräknas.

Nio myndigheter upplever att de har ytterligare behov att utveckla sitt regelverk avseende bidragsmottagarna så att det blir mer ändamålsenligt och tydligt. Synpunkter som framförts i enkäten är att de utfärdade instruktionerna behöver vara tydligare och enklare att förstå. Flera myndigheter arbetar löpande med att förtydliga sina riktlinjer utifrån de problem som upptäcks vid handläggningen.

3.2.3 Riktlinjer till revisorn

Två av de tillfrågade myndigheterna uppger att de inte utfärdat riktlinjer till revisorn avseende de skriftliga revisorsyttrandena. Övriga myndigheter har sina riktlinjer för revisorns granskning tillgängliga på sina webbplatser.

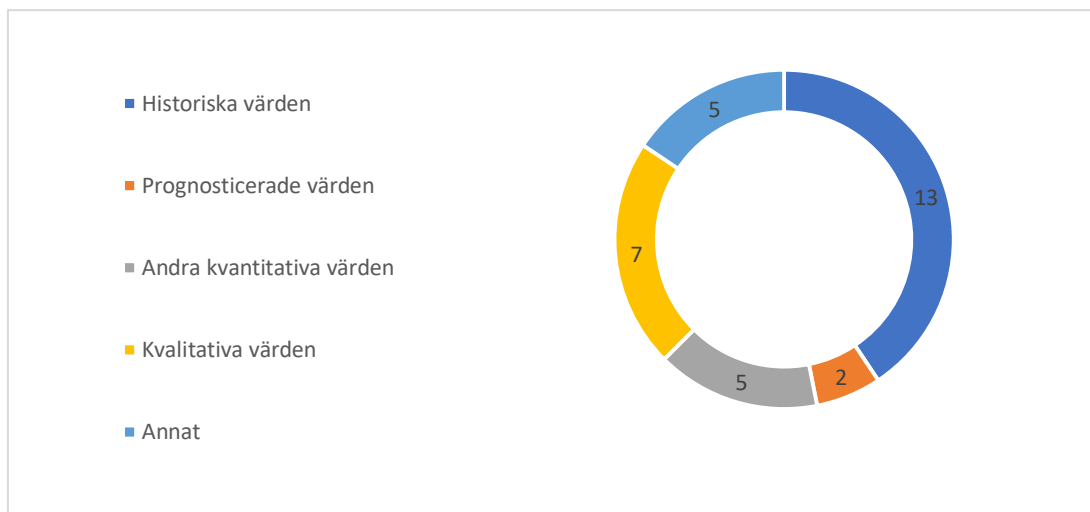
En av myndigheterna framför att det finns behov av att säkerställa att de mallar som används för revisorsyttrandena är korrekta utifrån de revisionsstandarder de utgår ifrån. Det framförs att det kan finnas ett behov av att skapa ytterligare mallar då en revisionsstandard inte kan användas för att få svar på alla de olika frågor myndigheten önskar få besvarade.

Det som myndigheterna begär att revisorns yttrande ska omfatta kan vara av olika art. I enkäten ställdes frågan vad revisorn ska avge yttrande om. De olika svarsalternativen var:

- Historiska kvantitativa värden (t.ex. intäkter, kostnader, tillgångar, eget kapital och kostnader hänförliga till ett visst projekt eller investering).
- Prognosticerade kvantitativa värden (t.ex. intäkter och kostnader).
- Andra kvantitativa värden som inte hämtas direkt ur redovisningen (t.ex. antal medlemmar och antal anställda).
- Kvalitativa värden (t.ex. efterlevnad av ställda villkor, genomförda aktiviteter, förekomst av attestordning, demokratiska värdeord, diskrimineringsgrunder).
- Annat.

De myndigheter som uppgett ”Annat” har gett som exempel att det kan ingå att revisorn ska uttala sig om att redovisningen följer god redovisningssed och ger en rättvisande bild samt att lämna eventuella synpunkter.

Det vanligaste svarsalternativet var historiska kvantitativa värden. I många fall efterfrågas ett yttrande som omfattar en mix av de olika svarsalternativen.



Sex myndigheter har tagit fram standardmallar för revisorsyttranden. Dessa mallar följer ISRS 4400. Övriga myndigheter överlåter åt revisorn att utforma yttrandet efter den granskningsstandard som denne finner lämpligt.

Det är vanligt förekommande att revisorn skriver ett ”orent” yttrande, t.ex. att blanketten eller uppgifterna som ska lämnas inte har upprättats enligt gällande regler eller att det inte går att följa redovisningen så att ett yttrande kan lämnas. I dessa fall kontaktas bidragsmottagaren i första hand, men det är även vanligt att revisorn kontaktas för uppföljning.

Tre av myndigheterna begär normalt sett in ytterligare material från revisorn t.ex. i form av ett revisions-PM. Tre myndigheter uppger att de gör så i vissa fall medan resterande myndigheter aldrig begär ytterligare information utöver yttrandet.

Fem av myndigheterna utför ingen kontroll av att den revisor som lämnat yttrandet faktiskt är auktoriserad eller godkänd. Övriga myndigheter kontrollerar detta mot Revisorsinspektionens register.³⁰

Myndigheterna har i stor utsträckning tagit fram sina riktlinjer på egen hand. De har sökt inspiration från andra myndigheter, men utan att formellt ha samarbetat. Tre av de tillfrågade myndigheterna uppger att de har stämt av framtagna mallar med FAR och en myndighet har anlitat en kvalificerad revisor i arbetet med att ta fram mallar för sina revisorsyttranden.

3.3 Problem från bidragsgivarnas perspektiv

3.3.1 Otydliga regelverk

Flera myndigheter anser att de förordningar som ligger till grund för bidragen behöver förtydligas och stärkas vad gäller kraven på ekonomisk redovisning hos bidragsmottagare. De framhåller att det t.ex. är viktigt att säkerställa att bidragsmottagaren kan särredovisa projektkostnader och bokföra och redovisa löner korrekt. Det behövs fler riktlinjer men processen att ta fram dessa kräver resurser som saknas och blir inte effektiv om varje myndighet ska göra sin egen tolkning. Möjligheten till föreskrifter och bidragsövergripande riktlinjer används i alltför liten skala.

³⁰ <https://www.revisorsinspektionen.se/revisorssok/>

En myndighet ser många problem med yttrandena och framför att de saknar detaljerade riktlinjer och standarder för hur yttranden ska utformas och vad revisorn ska granska.

Fyra myndigheter upplever att de inte tillhandahåller tillräckligt tydliga riktlinjer till revisorerna. Synpunkter som framförs i enkäten är att det behövs ytterligare förtydliganden vad ett yttrande ska innehålla för att säkerställa att det är rätt saker som revisorn uttalar sig om. En myndighet framför att deras riktlinjer inte är enhetliga, eftersom de ställer olika krav beroende på vilken förordning som reglerar bidraget.

Övriga problemställningar som de tillfrågade myndigheterna identifierat är att om inte ”beställningen” från myndigheten är tydlig så blir myndighetens kontroll och vidare handläggning inte effektiv. Myndigheterna framför att det är viktigt att de ställer precisa frågor annars riskerar kostnaderna att öka för bidragsmottagaren.

En ytterligare risk med oprecisa frågeställningar är att det inte ger tillräcklig kvalitet i svaren och det kan då bli svårt för handläggarna att bedöma hur allvarliga de observationer som gjorts är.

3.3.2 Val av granskningsstandard

Ett ytterligare problemområde som lyfts fram i svaren är val av standard för yttrandet. I de fall där korrekt standard har använts och där det specificeras vad som är granskat ger revisorsyttrandet tillräcklig information. Dock förekommer flera fall där fel standard har använts.

Det upplevs finnas behov av att fastställa efter vilken standard revisorsyttrandena ska utformas och att tydliggöra kraven vid granskning. Regelverken är inte standardiserade och därför gör revisorer olika granskning.

Olika revisorer och revisionsföretag har också olika åsikter om revisionsstandarder och vilka frågor som de kan svara på utifrån vilken standard. T.ex. anser en del revisorer att de inte kan göra en bedömning när de granskar utifrån ISRS 4400, medan andra revisorer anser att det går bra. Åsikterna går också isär om vilka frågor i mallen för revisorsyttrandet som kräver att de gör en bedömning.

3.3.3 Tillförlitligheten i revisorsyttrandena

En myndighet upplever att de inte kan lita på revisorsyttrandena eftersom informationen inte alltid är tillförlitlig. Det har varit alltför lätt att intyga att beviljade bidrag har använts enligt gällande förordning och det är svårt att veta vad revisorn har granskat och hur mycket. Myndigheten upplever att yttrandena är intetsägende och gör det för lätt att fuska. Revisorn kan vara ”möjliggörare” och själv vara med i upplägget.

Yttrandena innehåller många gånger bristfällig information och det förekommer att revisorn har svårt att veta vad och vilket belopp som ska granskas. Det är inte alltid som yttrandet ger svar på frågan om bidraget har använts inom ramen för villkor i bidragsbeslutet. Ibland är yttrandena fel ifyllda, det händer även att de avser ett lägre belopp än bidragsbeloppet.

Det förekommer också att myndigheten i sin kontroll upptäcker brister som revisorn inte har rapporterat. Risker att oegentligheter förbises kan också öka när organisationer själva väljer revisor för uppdraget.

Revisorernas yttranden har olika format och struktur och granskningen kan ha genomförts på olika sätt. Det kan ibland vara svårt för utredaren att utifrån revisorsyttrandet och övriga uppgifter som lämnats av organisationen bedöma om uppgifterna i ärendet är tillförlitliga.

En myndighet framför att de funderar på att erbjuda de kvalificerade revisorerna kompetensutveckling eller rent av certifiering som ett sätt att säkerställa kvaliteten i deras yttranden.

3.3.4 Kostnad för revisorns granskning

För vissa statsbidrag är det ett krav att revisorsgranskningen ska bifogas ansökan eller redovisningen. En del av det kommande bidraget kan då behöva användas för att betala kostnaden för revisorsgranskningen. Den sökande organisationen kan i vissa fall få stora kostnader för granskningen och det kan vara svårt att avgöra om revisorskostnaden är rimlig eftersom revisorn själv avgör hur granskningen ska göras. Myndigheterna framför att det skulle underlätta om det sökta beloppets storlek hade inverkan på vilken standard som revisorn ska använda vid sin granskning, eftersom valet av granskningsstandard kan påverka omfattningen på granskningen och därigenom kostnaderna.

En myndighet ställer sig undrande till om det är rimligt att myndigheten ska bevilja bidrag avseende kostnaden för revisorsyttranden utfärdade av kvalificerade revisorer. Högre krav på yttrandena medför högre kostnader och tar en större del av det beviljade bidraget i anspråk.

3.3.5 Övriga problemområden

Det har förekommit att en myndighet via en annan myndighet fått kännedom om att en revisor har ”prickar”. Myndigheten har svårt att veta vad de ska göra med den informationen eftersom revisorn finns i Revisorsinspektionens register och alltså fortfarande är auktoriserad eller godkänd.

En myndighet upplever problem med att deras bidragsmottagare är ideella föreningar som inte är bokföringsskyldiga och att det saknas lagrum som reglerar ideella föreningar.

4 De större revisionsföretagens arbete med revisorsyttranden

4.1 Förekomsten av revisorsyttranden avseende statliga bidrag

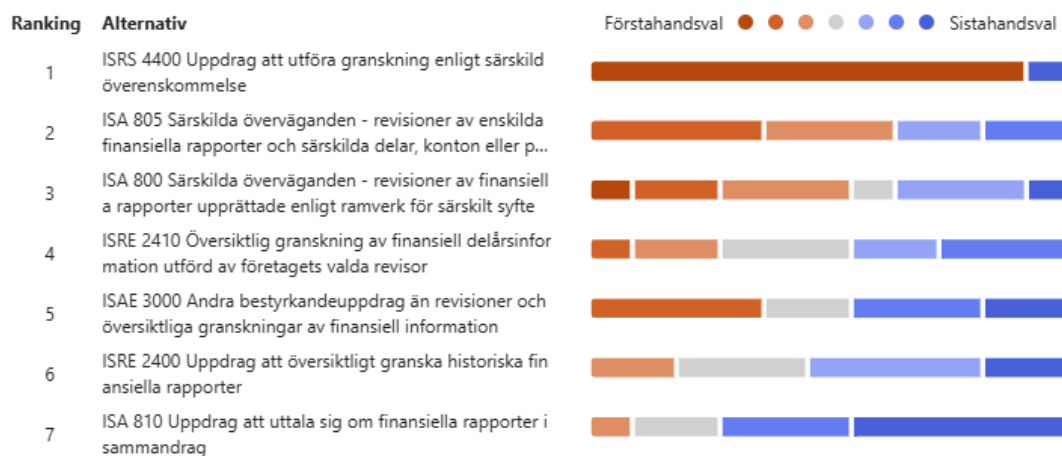
Tre av de elva större revisionsföretagen följer upp hur många revisorsyttranden avseende statliga bidrag som medarbetare på revisionsföretaget avger. Övriga företag för inte någon statistik över sådana revisorsyttranden.

Antalet revisorsyttranden som revisionsföretagens medarbetare har avgett de senaste tre åren uppgår uppskattningsvis till mellan 50 och 1 000 yttranden, fördelat på uppskattningsvis 33 till 500 klienter per revisionsföretag.

4.2 Använd granskningsstandard

Revisionsföretagen fick rangordna vilken granskningsstandard som de bedömde var vanligast i samband med revisorsyttranden avseende statliga bidrag.

Mest vanligen förekommande är ISRS 4400. ISA 805 och 800 rangordnades också ganska högt av revisionsföretagen. ISA 810 var minst vanlig.

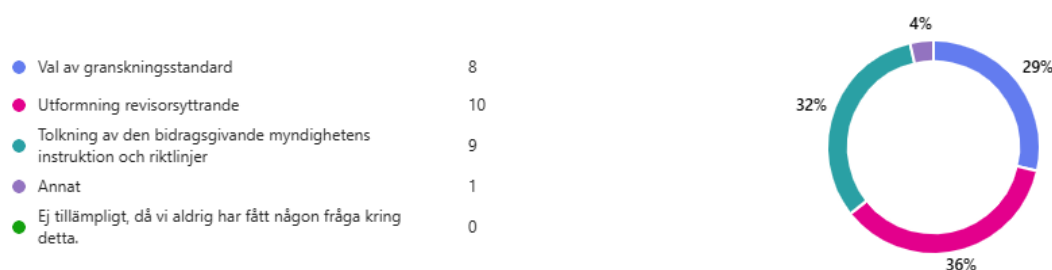


4.3 Frågor och problemområden

När frågor om revisorsyttranden uppkommer brukar dessa ställas till mer erfarna kollegor eller till den person eller avdelning som är utsedd att ge stöd i revisionsfrågor, såsom kvalitetsansvarig eller avdelningen för risk och kvalitet.

Nio av revisionsföretagen uppgav att det relativt ofta uppstår frågor från enskilda revisorer om granskning och upprättande av revisorsyttranden avseende statliga bidrag. Två revisionsföretag menade att frågor om revisorsyttranden kommer ganska sällan, men att någon enstaka fråga kan uppkomma.

I enkäten ombads revisionsföretagen svara på vad frågorna avseende revisorsyttranden brukar avse. Det fanns fem fasta svarsalternativ.



Som diagrammet visar är det ungefär lika vanligt med frågor om val av granskningsstandard, utformning av revisorsyttrande och tolkning av den bidragsgivande myndighetens riktlinjer. Det revisionsföretag som svarade Annat specificerade i fritext att det vid tillämpningen av ISRS 4400 är vanligt att vilja diskutera anpassningar av de granskningsmoment som bidragsgivaren önskar.

I enkäten ombads revisionsföretagen också att beskriva vilka problemområden kring revisorsyttranden avseende statliga bidrag som de ser, ur revisorns perspektiv. Vid de uppföljande samtalen fördjupades diskussionen om dessa problemområden. Revisorsinspektionen har identifierat fyra problemområden, som återges nedan.

4.3.1 Okunskap hos den bidragsgivande myndigheten om god revisionssed och revisionsstandarder

Upplevelsen hos de större revisionsföretagen är att de bidragsgivande myndigheterna har bristfällig kunskap om god revisionssed och revisionsstandarder. Det kan vara oklart vilken typ av yttrande som ska avges, vilken granskning som efterfrågas och vilken granskningsstandard som ska användas.

De oklara förutsättningarna för uppdraget kan göra att granskningen blir onödigt omfattande och detaljerad. När den som önskar revisorsyttranden inte har insikt om revisionsstandarderna kan det även uppstå en motsägelse mellan vad den bidragsgivande organisationen vill att revisorn ska yttra sig om och vad som är möjligt för revisorn att yttra sig om enligt den granskningsstandard som revisorn har att förhålla sig till.

Som exempel på det nu sagda lyfter flera av de större revisionsföretagen att det vid tillämpningen av ISRS 4400 ofta förekommer att bidragsgivande organisationer utformat granskningsåtgärder som innehåller inslag av bedömningar. Det kan exempelvis avse krav på att revisorn ska ta ställning till riktighet, intyga tillämpning av svensk god redovisnings-sed eller bestyrka funktion och ändamålsenlighet avseende interna kontroller. Att ta ställning, intyga och bestyrka innebär att revisorn behöver göra en bedömning. Som redogjorts för ovan ska revisorn när ISRS 4400 tillämpas enbart rapportera sina iakttagelser på utförda granskningsåtgärder, utan att göra bedömningar av dessa. Att göra bedömningarna överlämnas vid tillämpning av ISRS 4400 till mottagaren av revisorsyttrandet, dvs. den bidragsgivande myndigheten.

Ett av revisionsföretagen gav exempel på hur de genom ett trepartssamtal mellan revisionsklient, myndighet och revisionsföretaget hade löst en sådan situation. I det aktuella uppdraget hade den bidragsgivande myndigheten efterfrågat ett ISRS 4400-uppdrag i vilket tio granskningsåtgärder skulle utföras. Fyra av granskningsåtgärderna avsåg bedömningar och för dessa upprättade revisorn ett ISAE 3000-uppdrag medan resterande sex granskningsåtgärder resulterade i ett ISRS 4400-uppdrag. Vid återkoppling från myndigheten framkom att ett par andra revisionsföretag på samma sätt reagerat på otydligheten, men att flertalet revisorer ändå hade yttrat sig om alla granskningsåtgärder inom ramen för ett ISRS 4400-uppdrag.

De större revisionsföretagen är dock samstämmiga i att revisorerna normalt sett inte tar direktkontakt med den bidragsgivande myndigheten. Eventuella klargöranden sker vanligtvis genom kommunikation med revisionsklienten, som i sin tur kontaktar myndigheten.

Inför att uppdragsbrevet ska upprättas krävs ofta, i linje med ovan sagda, att revisionsklienten har ett eller flera samtal med den bidragsgivande myndigheten i syfte att komma överens om vad yttrandet ska innehålla och vilken revisionsstandard som revisorn ska tillämpa. Det är ofta en tidskrävande process som kräver att bidragsmottagaren och myndigheten har en diskussion om revisionsstandarder, vilket de sällan har tillräcklig kunskap om.

Revisionsföretagen har noterat att det förekommer att det är olika riktlinjer, med olika tydlighetsgrad, från en och samma myndighet. Många gånger beror det på att riktlinjerna skrivs av olika handläggare inom myndigheten.

Revisionsföretagen framför att det vore mycket bra med ett övergripande ramverk angående revisorsyttranden för myndigheterna. Då skulle myndigheterna i sin tur kunna skriva mer ändamålsenliga riktlinjer.

4.3.2 Blanketter och felaktiga rapportmallar

I vissa fall tar den bidragsgivande myndigheten fram egna mallar för revisorns rapportering, vilket är problematiskt om dessa inte uppfyller revisionsstandardernas krav eller följer god revisionssed.

Revisorn ska upprätta en egen rapport, men revisionsföretagen ser att det finns risk att felaktiga mallar används. Det kan i riktlinjerna finnas krav på att revisorn ska underteckna blanketter för att ”intyga” vissa uppgifter. Revisionsföretagen framhåller att revisorn inte ska underteckna en sådan blankett utan bör i stället upprätta en egen rapport som uppfyller kraven i den granskningsstandard som ska tillämpas.

4.3.3 Otydliga kriterier och bristfälliga ramverk

Det är ofta otydligt vad som ska granskas och ramverket som ska granskas emot är många gånger svagt. De större revisionsföretagen ser en risk att de anvisningar som den bidragsgivande myndigheten utformar inte fångar upp alla brister i underlagen som ska granskas. Det förekommer många gånger även uppskattningar som är svåra att verifiera.

Ett av revisionsföretagen skriver att den bidragsgivande myndighetens kunskap ofta är låg och att den ”vill bara ha in något som revisorn skrivit under”. Det är viktigt att avgränsa områdena för att skapa tydlighet.

Vid de fördjupande samtalen framkom att de större revisionsföretagen vill att myndigheterna tänker till, så att det som ska granskas utifrån kriterierna är mätbart och avstämningsbart. Revisionsföretagen ser att det är för samhällets bästa att myndigheterna får in underlag som medger att beslut fattas på rätta grunder.

4.3.4 Andra problemområden

De större revisionsföretagen upplever att den bidragsgivande myndigheten inte har förståelse för vilken tidsmässig granskningsinsats som krävs för att avlämna ett revisorsyttrande. Eftersom det, som nämnts ovan, ofta förekommer oklarheter från myndigheternas sida så tar det många gånger avsevärd tid för revisorn att i dialog med revisionsklienten skriva ett uppdragsbrev som korrekt definierar uppdraget.

När den bidragsgivande myndigheten sätter ett maxbelopp för hur stor del av bidraget som får användas till att bekosta revisorns granskning kan beloppet vara lågt satt. De större revisionsföretagen framhåller att det i dessa fall ofta är svårt att få betalt för den tid som går åt till att definiera uppdraget, utföra granskningen och dokumentera denna samt slutligen rapportera.

Revisorsinspektionen förtydligar att en begränsning av hur stor del av bidraget som får användas till att bekosta revisorns granskning inte begränsar revisorns arvode. Revisorsinspektionen framhåller att bestyrkandeuppdrag alltid sker på löpande räkning. Ett

bestyrkandeuppdrag får inte utföras till fast pris, ett arvode som är baserat på det ekonomiska utfallet för klienten eller som har karaktär av provision.³¹

Vid de uppföljande samtalen diskuterades att revisorsyttranden normalt enbart lämnas för befintliga revisionsklienter. Det är stora krav i den kundkännedomsprocess som ska genomföras för att acceptera en ny klient och ett nytt uppdrag, vilket myndigheterna behöver ha förståelse för. Kundkännedomsprocessen är tidskrävande och ökar kostnaden för granskningen. Revisionsföretagen upplever också en större risk i att utföra granskning åt klienter som inte är kända sedan tidigare. Om revisorerna tackar nej till att utföra granskningsuppdrag utgör det en risk för samhället och även för branschen.

Det ligger ett stort ansvar på den enskilda revisorn att ifrågasätta myndighetens riktlinjer. De större revisionsföretagen har märkt att när de ifrågasätter, så kan de höra från myndigheten att andra revisionsföretag också har ifrågasatt, men att lösningen på problemet varierar mellan revisionsföretagen.

4.4 Stödmaterial

Nio av de större revisionsföretagen har tagit fram stödmaterial som kan användas vid revisorsyttranden vid statliga bidrag.

Det stödmaterial som har tagits fram avser främst mallar för revisorsyttrandet och interna kurser och utbildningsfilmer. Ett par av revisionsföretagen har även tagit fram flödes-scheman.

Förutom detta har några revisionsföretag även tagit fram följande:

- Mall för utformning av uppdragsbrev
- Mall för rapport som bifogas yttrandet
- Vägledning och arbetspapper för specifika yttranden
- Checklistor och instruktioner
- Bibliotek för dokumentation

Även erfarenhetsutbyten för specifika yttranden anordnas av vissa av de större revisionsföretagen. Vid dessa diskuteras hur det praktiska arbetet ska genomföras, hur rapporten ska utformas, hur dokumentation ska ske m.m.

Åtta av de större revisionsföretagen brukar hänvisa sina medarbetare till FAR:s ramverk. Enbart fyra revisionsföretag brukar rekommendera sina medarbetare att genomföra FAR:s kurs ”*Rapporter och intyg – Granskningsuppdrag*”, men detta bör ställas mot att sju av revisionsföretagen tillhandahåller egna kurser och/eller har tagit fram en utbildningsfilm avseende revisorsyttranden.

Sju av revisionsföretagen har upprättat en policy över hur uppdrag gällande revisorsyttranden ska hanteras.

Det är inte vanligt att revisionsföretagen har en rutin där en avstämning ska göras med en särskilt utpekad funktion före underskrift av revisorsyttrandet, såvida det inte avser en avvikelse från standardutformningen.

³¹ EtikU 3 p 2.2 och Kammarrätten i Stockholms dom den 11 februari 2005 i mål nr 3253-04.

Vid de fördjupande samtalen framförs att det finns ett behov av att skapa en rekommendation för revisorsyttranden, i likhet med FAR:s rekommendation RevR 9 som finns för aktiebolagsstadgade yttranden.

Ett av de större revisionsföretagen har egna vägledningar som kompletterar eller till och med ersätter FAR:s ramverk. I dessa finns de olika standarderna återgivna eller refererade till. Eftersom de har sett att detta behov finns, så resonerar revisionsföretaget att det behovet troligen finns även hos andra i branschen.

Ett annat av revisionsföretagen framhåller att FAR:s mallar är bra och att om man utgår från dem så kommer man rätt, även om viss anpassning behöver ske. FAR har tagit fram flera mallar, men det finns ett önskemål om att ännu fler tas fram, gärna för specifika bidrag, med allt från uppdragsbrev till rapport. Vid ISRS 4400-uppdrag önskar revisionsföretaget att FAR tar fram exempel på de granskningsåtgärder som de förordar. Detta skulle gagna såväl myndigheterna, samhället och revisionsbranschen, menar revisionsföretaget.

Ett av de större revisionsföretagen föreslår att FAR anordnar utbildningar för dem som hanterar yttranden hos myndigheterna. Dessa utbildningar skulle kunna behandla vilka verktyg som finns och hur de olika revisionsstandarderna förhåller sig till varandra.

4.5 Dokumentation och kvalitetskontroll

Åtta av revisionsföretagen har införlivat de dokumentationskrav som framgår av FAR:s ramverk i revisionsföretagets policy, instruktion eller dylikt för revisorsyttranden. Tre av revisionsföretagen hänvisar i stället till FAR:s ramverk.

Hos fyra av de elva revisionsföretagen och nätverken omfattas revisorsyttrandena i den interna kvalitetskontrollen.

I de fördjupande samtalen framkom att hos ett av revisionsföretagen klassificeras yttrandeuppdragen på ett sådant sätt att de är lätt spårbara för statistik och annan uppföljning och att de alltid ingår i urvalet för den interna kvalitetskontrollen. I ett annat av revisionsföretagen görs stickprovsvis kvalitetskontroller på andra yttranden, vari revisorsyttranden avseende statliga bidrag ingår i urvalsunderlaget.

4.6 Allmänna synpunkter från de större revisionsföretagen

Revisorsinspektionen avslutade enkäten med att fråga om det fanns någon annan information som revisionsföretaget ville delge myndigheten inom ramen för tematillsynen.

Flera av revisionsföretagen menar att de bidragsgivande myndigheterna bör uppmuntras att ha en dialog med branschorganisationen FAR innan beslut fattas om utformning av riktlinjer, regelverk och mallar eller dylikt. Detta skulle bidra till att säkerställa dessas förenlighet med gällande revisionsstandarder. Även en dialog med FAR om enskilda granskningsmoment förordas, för att säkerställa att revisorn kan utföra sin insats enligt regelverket och att den bidragsgivande myndigheten kan dra rimliga slutsatser av utförd insats. Det ligger i samhällsintresset att professionalisera hanteringen av revisorsyttranden hos myndigheterna.

Att branschen tillhandahåller utbildning av myndigheterna samt att myndigheterna anordnar erfarenhetsutbyten sinsemellan föreslås.

Revisionsföretagen framhåller att det bör framgå av riktlinjer, regelverk, dokument och liknande att samarbete och avstämning med FAR har skett.

Ett revisionsföretag framhöll att det är önskvärt med ökad standardisering samt ökad utbildning i revisionsbranschen i hur den praktiska granskningen av bidrag ska ske. Detta eftersom revisionsföretaget har erfarenheten att deras nya revisionsklienter som erhåller bidrag ofta blir förvånade över att den nya revisorn ställer frågor och har krav på rapporteringen.

Ett annat revisionsföretag ger ett praktiskt råd kring krav på stickprov vid granskning enligt ISRS 4400. Detta krav kan i vissa fall rendera i orimligt många stickprov, om urvalet baseras exempelvis på procent av en viss kostnad. Rådet var att det kan vara lämpligt att i riktlinjerna till revisorn addera ett maxantal för stickprov.

Revisionsföretagen ser att det behövs en branschmässig resa kring revisorsyttranden avseende statliga bidrag, för att de uppdrag som genomförs ska genomföras bättre.

5 De mindre revisionsföretagens arbete med revisorsyttranden

Som beskrivs i avsnitt 1.3 Metod valdes 50 mindre revisionsföretag ut slumpmässigt och erhöll en enkät, som besvarades av 49 revisorer på mindre revisionsföretag.

5.1 Förekomst av revisorsyttranden avseende statliga bidrag

På frågan om revisorn eller någon av revisorns kollegor på revisionsföretaget har avgett revisorsyttranden avseende statliga bidrag, svarar 26 revisorer ja. För de revisorer som svarade nej på den frågan, avslutades enkäten efter denna första fråga. Resterande del av enkäten besvaras således av 26 revisorer.

Av enkätsvaren framkommer att det under de senaste tre åren uppskattningsvis har avgetts upp till 25 revisorsyttranden per revisor och upp till 90 revisorsyttranden per revisionsföretag.

5.2 Nästan alltid befintliga revisionsklienter

Till mycket stor del avser revisorsyttrandet en redan befintlig klient. Enbart sju av revisorerna uppger att de har avgett revisorsyttranden avseende helt nya klienter.

I enkäten fanns frågan om revisorn vid något tillfälle avböjt att avge ett revisorsyttrande avseende statliga bidrag. Av de 26 revisorerna anger åtta att de någon gång har avböjt att avge ett revisorsyttrande.

På följdfrågan om varför revisorn hade avböjt, svarar samtliga att de avböjer ett uppdrag om revisorsyttrande om det inte avser en befintlig klient. En revisor kompletterade bilden med att ett avböjande även kunde ske om revisorn upplevt att det inte varit tillräckligt god ordning, om det var svårt att identifiera vad som skulle mätas och om de inte fått tillräckligt med information.

5.3 Riktlinjer och mallar från myndigheterna

Revisorerna uppger att merparten av de bidragsgivande myndigheterna ger ut riktlinjer att följa inför avgivandet av revisorsyttrandet. De uppger att i ungefär hälften av uppdragen har utformningen av revisorsyttrandet följt mallar från den bidragsgivande myndigheten, medan i andra hälften av uppdragen har revisorn fått utforma yttrandet själva.

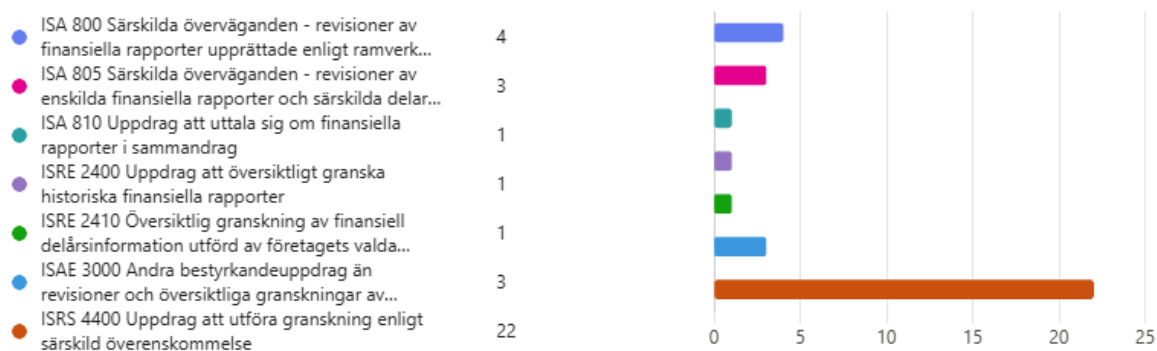
Eftersom rimlig säkerhet är den högsta graden av säkerhet får inte revisorns uttalande gesken av att revisorn uttalar sig med absolut säkerhet. Revisorsinspektionen frågade därför om det förekommit att mallen som den bidragsgivande myndigheten tillhandahållit använder ord och uttryck som *vi intygar*, *korrekt*, *riktigt*, *vi har säkerställt* eller *vi bekräftar*. Fem revisorer svarar att detta har förekommit.

Fem revisorer uppger att de blivit kontaktade i efterhand av den bidragsgivande myndigheten med önskan om ytterligare information.

Av enkäten framgår att revisorerna har uppfattningen att några bidragsgivande myndigheter har relativt bra riktlinjer och regelverk, medan andra har större förbättringspotential. En del riktlinjer är omfattande och detaljrika, medan andra har alltför detaljfattiga riktlinjer. En revisor skriver: ”En enhetlighet gällande myndigheter bör utvecklas som gäller alla myndigheter. Det skulle underlätta för myndigheterna och oss revisorer.”

5.4 Använd revisionsstandard

Revisorerna fick ange vilken revisionsstandard som använts i arbetet med revisorsyttrandena, som de eller deras revisionsföretag avgett de senaste tre åren. Majoriteten av uppdragen, utfördes i enlighet med ISRS 4400. ISA 800 var näst vanligt och resterande fördelar sig enligt nedanstående tabell.



16 av revisorerna anger att det framgår av den bidragsgivande myndighetens riktlinjer vilken granskningsstandard som ska tillämpas. Sex revisorer menar att detta framgår ibland, medan fyra revisorer anger att de har bestämt granskningsstandarden själv.

5.5 Dokumentation

23 av de 26 revisorerna känner till dokumentationskraven som specificeras i FAR:s ramverk. Åtta av revisorerna, upplever att det inte är tydligt *hur* granskningen av dessa uppdrag ska dokumenteras och arkiveras.

5.6 Avstämning med revisorskollega eller rådgivare på FAR

Att lämna revisorsyttranden är krävande och en relativt komplicerad process. 18 revisorer uppger att de brukar stämma av med en revisorskollega innan de avger sitt yttrande. Nio av dessa har även valt svarsalternativet att de stämmer av med en rådgivare på FAR innan de avger sitt yttrande.

En revisor uppger att de stämmer av med en annan person och/eller funktion, nämligen en branschkollega på ett annat revisionsföretag, medan sju revisorer uppger att de inte stämmer av med någon annan innan avgivandet av yttrandet.

5.7 Tillgång till stödmaterial

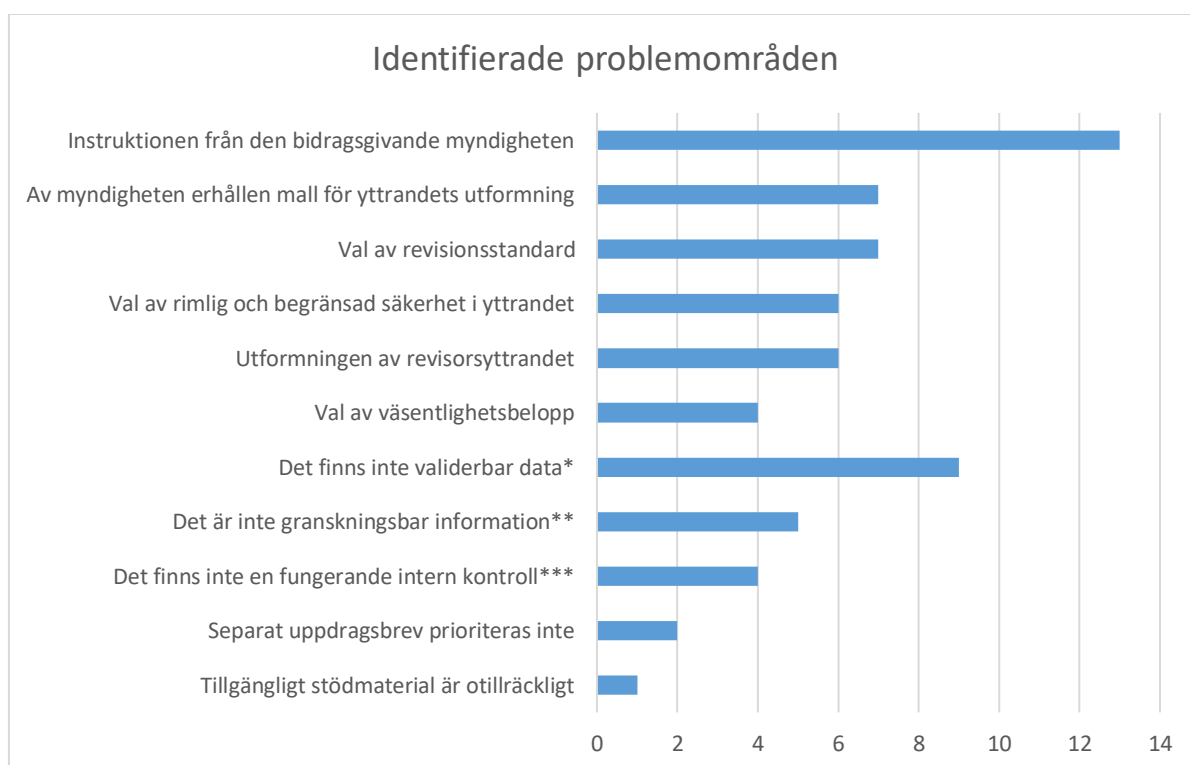
Inom branschen finns stödmaterial framtaget som kan vara till hjälp vid arbetet med revisorsyttrandena. Av de 26 revisorerna känner 22 till FAR:s ramverk. 18 av dem känner till FAR:s webbaserade kurs om revisorsyttranden *Rapporter och intyg – Granskningsuppdrag*.

En del av revisionsföretagen har tagit fram ett eget stödmaterial för revisorsyttrandet. Detta material består främst av mallar för revisorsyttrandet, vilket 13 av revisionsföretagen har tagit fram. Två av dessa revisionsföretag har även ordnat en intern kurs.

5.8 Upplevda problemområden

I enkäten ställdes frågan om revisorn upplevde något problemområde kring avgivande av revisorsyttranden vid statliga bidrag.

Fem revisorer ser inte något problem med avgivandet av revisorsyttranden, men övriga 21 revisorer anger ett eller flera problemområden, se diagrammet nedan.



Några av svarsalternativen hade längre lydelse i enkäten och har förkortats i diagrammet, se ursprunglig formulering för de med asterisk nedan.

* Det är svårt att granska/yttra sig om det som den bidragsgivande myndigheten önskar, då det inte finns validerbar data. Bidraget kan t ex avse en aktivitet som ska ha utförts och det är svårt att finna bevis för vem som har deltagit. I princip skulle revisorn ha behövt delta på aktiviteten för att kunna yttra sig.

** Det är svårt att granska/yttra sig om det inte är granskningsbar information som efterfrågas, t ex efterlevnad av värdeord.

*** Det är svårt att granska/yttra sig om det som den bidragsgivande myndigheten önskar, då bidragsmottagaren inte har en fungerande intern kontroll.

Flest upplevda problem framstår som kopplade till riktlinjen och mallen för yttrandet från den bidragsgivande myndigheten. Likaså lyfts svårigheter kring vad som ska granskas och om det är validerbart och granskningsbart. Val av revisionsstandard och hur yttrandet ska utformas nämns av flera av revisorerna.

Som uppföljningsfråga på ett av problemområdena, svarade 20 revisorer att de önskar att de bidragsgivande myndigheterna anger ett väsentlighetsbelopp att hålla sig till i granskningen.³²

Tre revisorer valde svarsalternativet Annat och fick möjlighet att i fritext utveckla sitt svar, vilket två av dem gjorde på följande sätt

- Bidragen avser som regel även lönekostnader. Dessa fördelas enligt nyckel i förhållande till hur många timmar personen i fråga har arbetat i projekten. Revisorn bedömer att det är omöjligt att verifiera detta på ett tillfredställande sätt.
- Det är ett problem när riktlinjen inte innehåller en direkt hänvisning till granskningsstandard, utan i stället anger att ”revisorn ska lämna en rapport och uttrycka sina iakttagelser.” Revisorn får då själv bedöma vilken rapportform och standard som ska användas. I sådana tillfällen har det inte alltid varit möjligt att få klara besked från bidragsgivaren, då kunskapen om vad de önskar och vill ha inte är tillräcklig eller tillräckligt utbredd inom myndigheten.

5.9 Allmänna synpunkter från revisorerna

Enkäten innehöll en avslutande fråga om det fanns någon annan information som revisorn ville lämna inom ramen för tematillsynen. Detta redovisas nedan.

Området upplevs som mycket svårt och en av revisorerna uttrycker tveksamhet till att kvalificerade revisorer ska användas för bidragsgranskning.

Det framhålls att många föreningar som inte har någon vald revisor hör av sig, men att uppdraget avböjs eftersom den interna kontrollen känns för svag.

Den ekonomiska aspekten lyfts också fram. En revisor tycker att själva granskningen är relativt enkel, men att mallarna inte är anpassade till de mindre klienterna och att yttrandet/rapporten stundtals tar lång tid att upprätta. Det påpekas att det tar tid att följa regelverket och att det ibland kan vara svårt att fakturera nedlagd tid i förhållande till mervärdet för klienten, vilket leder till försämrad lönsamhet i revisorns verksamhet.

³² Revisorn ska, utifrån sin professionella bedömning, göra en självständig bedömning för att fastställa väsentligheten för bestyrkandeuppdrag. För uppdrag enligt särskild överenskommelse kan det vara lämpligt att komma överens om ett tröskelvärde för att fastställa en nivå på avvikelser som ska rapporteras, se ISRS 4400 p. A41. Detta bör då framgå av uppdragsbrevet. *Revisorsinspektionens anm.*

Stödet som erhålls från branschorganisationen FAR lyfts fram. En av revisorerna framhåller att det hade varit ett betydligt mer krävande arbete, särskilt för de mindre revisionsföretagen, om inte den hjälpen och det bollplanket fanns.

6 Analys och bedömning

I denna tematillsyn har Revisorsinspektionen tagit del av synpunkter från bidragsgivande myndigheter och revisorer och kan konstatera att det finns stora möjligheter att, för samtliga inblandade parter, tydliggöra och förenkla situationen kring revisorns granskning av statliga bidrag. Detta skulle samtidigt göra revisionsyttrandena mer användbara och ändamålsenliga för myndigheterna och öka kvaliteten på revisorsyttrandena. Nedan följer en redogörelse av situationer och förhållanden som Revisorsinspektionen har identifierat som best practice hos myndigheter och i revisionsbranschen. Därefter följer en redogörelse över möjliga vägar till utveckling för både statsförvaltningen och revisionsbranschen.

Best practice hos myndigheterna

Av Revisorsinspektionens genomgång av enkätsvaren från de i tillsynen utvalda myndigheterna, genomgång av respektive myndighets webbplats och svar på uppföljande frågor kan konstateras att myndigheterna har kommit olika långt i sitt arbete med frågor relaterade till revisorsyttrandet. De flesta myndigheter anser att revisorsyttrandet ger värdefull information i deras process för kontroll av lämnade bidrag.

De myndigheter som kommit längst i sitt arbete med att få god kvalitet i processen med revisorsyttrande har i allmänhet låtit FAR eller en kvalificerad revisor kvalitetssäkra sina riktlinjer och rapporteringsmallar.

När det klart och tydligt framgår vilken revisionsstandard som efterfrågas för yttrandet och det inte föreligger någon diskrepans mellan vad som efterfrågas och vad som revisorn kan yttra sig över i förhållande till vald revisionsstandard minimeras risken för avvikelser i rapporteringen. Det leder i sin tur till minskad handläggning.

Vid granskning enligt särskild överenskommelse där revisorn utför överenskomna granskningsåtgärder blir revisorernas granskning effektivare och mer likriktade om riktlinjen till revisorn innehåller ett tröskelvärde för att fastställa avvikelser. Likaså kan riktlinjer om att alla kostnader över ett visst belopp ska granskas eller att varje post ska granskas upp till en viss procent göra granskningen effektivare och öka kvaliteten och jämförbarheten i beslutsunderlagen för olika bidragsmottagare.

På motsvarande sätt underlättas både myndigheternas och revisorns arbete om det finns tydliga riktlinjer till bidragsmottagaren om hur bidraget får användas och hur de kostnader som rapporteras ska beräknas och redovisas.

Det finns myndigheter som gör en central upphandling av revisorsgranskning av lämnade bidrag och ger ett revisionsföretag eller en revisor i uppdrag att granska myndighetens alla lämnade bidrag eller alla bidrag inom ett visst område. Det säkerställer en enhetlig genomgång av bidragsmottagarnas användning av mottagna stöd. Revisorsinspektionen anser att detta särskilt kan vara ett effektivt sätt att utföra kontroll av lämnade bidrag i de fall bidragstagarna inte har en vald revisor. Detta kan vara fallet på grund av associationsform eller om bidragsmottagarens verksamhet är nystartad och det ännu inte finns krav på kvalificerad revisor.

Flera myndigheter kontrollerar revisorns behörighet gentemot Revisorsinspektionens register.

Best practice från revisorerna

Revisionsbranschen är regelstyrd. Det finns avseende revision en överensstämmelse mellan revisorslagen, revisorsförordningen, Revisorsinspektionens föreskrifter och FAR:s ramverk och rekommendationer och uttalanden samt det internationella ramverket och revisionsstandarderna. Revisorer måste följa god revisorssed samt god revisionssed.

Det finns ett vedertaget ramverk inom revision, FAR:s *ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige*, som på en övergripande nivå beskriver en fullständig granskningsprocess vid utförandet av granskningsuppdrag. Syftet med FAR:s ramverk är att ge vägledning vid utförande av granskningsuppdrag i Sverige.

De granskningsuppdrag som en revisor kan åta sig delas in i fyra kategorier, där revisorn i de första tre kategorierna uttrycker en slutsats som har viss grad av säkerhet, s.k. bestyrkandeuppdrag. Den fjärde kategorin är granskning enligt särskild överenskommelse. Vid en sådan granskning innehåller rapporteringen ingen slutsats av revisorn, i stället rapporterar revisorn normalt sina iakttagelser per granskningsåtgärd men utan någon sammanfattande slutsats.

Samtliga dessa fyra kategorier följer internationellt överenskomna revisionsstandarder som beskriver hur granskningsuppdraget ska utföras och rapporteras. Vid granskning av statliga bidrag är det normalt följande standarder som kan vara aktuella – ISA 800, ISA 805, ISRE 2400, ISRE 2410, ISAE 3000 och ISRS 4400. I FAR:s ramverk finns ett flödesschema som kan användas som stöd vid val av lämplig standard.

Avseende revisorsyttranden har FAR tagit fram stödmaterial och tillhandahåller utbildningar och en rådgivningsfunktion. Det framgår i tematillsynen att revisorerna i stor utsträckning använder sig av FAR:s stöd. Flera av de större revisionsföretagen har därtill utformat interna processer för uppdrag avseende revisorsyttranden. Till dessa processer har de utvecklat stödmaterial i form av vägledningar, granskningsprogram och mallar för alltifrån uppdragsbrev till yttrande. Några revisionsföretag har även interna kurser och erfarenhetsutbyten avseende revisorsyttranden.

För att acceptera en ny klient och ett nytt granskningsuppdrag ska en reglerad och detaljerad kundkännedomprocess utföras. Kundkännedomprocessen är många gånger tidskrävande och ger revisorn ett stabilt underlag inför genomförandet av uppdraget.

I revisionsprocessen är ett uppdragsbrev obligatoriskt. Ett gediget arbete med uppdragsbrevet säkrar upp kvaliteten i yttrandet då revisorn inför utformandet av detta måste inhämta information för att undanröja oklarheter och säkerställa att parterna är överens om utifrån vilken standard som revisorn ska utföra sin granskning och rapportering och vilket ramverk som den bidragsgivande myndigheten vill att revisorn ska granska mot.

Vid bestyrkandeuppdrag gör revisorn en självständig bedömning av väsentligheten för uppdraget. För uppdrag enligt särskild överenskommelse kommer revisorn och uppdragsgivaren ofta överens om ett tröskelvärde för att fastställa en nivå på avvikelser som ska rapporteras.

Allt arbete inom revisionsprocessen, från accepterande av uppdraget till rapportering och slutförande, dokumenteras. Hur dokumentation ska ske följer av FAR:s ramverk och av respektive granskningsstandard.

Inom revisionsbranschen är det kutym att stämma av komplicerade frågor med en revisorskollega eller särskilt utpekad funktion inom revisionsföretaget eller med FAR:s rådgivare. Tematillsynen visar på att revisorer vid mindre revisionsföretag i mycket stor utsträckning stämmer av sitt yttrande med annan part innan avlämnande. Detsamma gäller vid de stora revisionsföretagen, i synnerhet om det avser en avvikelse från standardutformningen.

Vissa av revisionsföretagen för statistik över antalet lämnade revisorsyttranden. Några av dem inkluderar uppdrag avseende revisorsyttranden i den interna kvalitetskontrollen, vilket bidrar till att säkra att korrekt revisionsstandard används och att ett fullgott arbete har genomförts inför yttrandets avlämnande.

Vägen framåt

Tematillsynen har gett en bild av att myndigheterna inte alltid får det beslutsunderlag de önskar och att revisorerna har svårt att följa de riktlinjer som ges, eftersom de inte är förenliga med förekommande revisionsstandarder i enlighet med god revisionssed.

Revisorsinspektionen ser att:

- Det finns ett behov av kunskapshöjning inom statsförvaltningen avseende revisorernas regelverk och vilka revisionsstandarder som finns tillgängliga vid revisorsyttranden avseende statliga bidrag.
- Det finns ett behov av att skapa en tydlighet och enhetlighet i lagar, förordningar och föreskrifter avseende krav på revisorsgranskning.
- Det finns ett behov av att skapa tydlighet i riktlinjerna från de bidragsgivande myndigheterna till revisorerna och att säkerställa att det som myndigheterna efterfrågar följer de granskningsstandarder som revisorn kan använda.
- Det finns ett behov av att myndigheterna tar fram tydliga krav på hur bidraget får användas och hur de kostnader som rapporteras ska beräknas och redovisas. Otydliga regler gör det svårt för revisorerna att utföra sin granskning. Det behöver vara tydligt vad som revisorerna ska granska mot och mäta mot. Det bör även ställas tydliga krav på att bidragsmottagaren har en redovisning som går att granska.
- Det bör i vissa fall ställas krav på att organisationen måste granskas av en kvalificerad revisor, även om organisationen enligt lag inte annars har krav på kvalificerad revisor. Detta bör inkludera krav på att nystartade verksamheter granskas av kvalificerad revisor från första året om mottaget bidrag uppgår till väsentliga belopp.
- Det skulle vara värdefullt med en samordning och likriktning mellan myndigheterna och inom myndigheterna i samtliga ovan punkter.
- Det finns ett behov inom revisionsbranschen att ytterligare utbilda sig och läsa på om revisionsstandarderna och vara tryggt förankrade i FAR:s ramverk.
- Det finns ett behov inom revisionsbranschen av ytterligare stödmaterial. För de mest frekventa revisorsyttranden vore det önskvärt med bidragsspecifika mallar.

Revisorsinspektionen ser att behoven som identifierats ovan skulle kunna tillgodoses genom bland annat:

- utbildningar för bidragsgivande myndigheter i revisorernas regelverk,
- erfarenhetsutbyten mellan bidragsgivande myndigheter och med branschen, och
- ett myndighetsgemensamt ramverk kring revisorsyttranden.

Revisorsinspektionen ser även att branschen, lämpligen genom branschorganisationen FAR, kan erbjuda statsförvaltningen utbildning och stöd i att utveckla ett gemensamt ramverk. Ramverket skulle kunna omfatta grundläggande krav på bidragsmottagarens redovisning och interna kontroll, hur attestrutiner ska fungera, vilka kostnader som bidraget får användas till/inte får användas till och hur vissa kostnader ska beräknas m.m. Ramverket skulle också kunna ge myndigheterna stöd i val av granskningsstandard för olika typer av statliga bidrag.

Revisorsinspektionen tror att ovanstående skulle ge en effektivare kontroll hos myndigheterna och bättre granskning hos revisorerna. Ett samarbete mellan statsförvaltningen och revisionsbranschen skulle gynna både bidragsgivare, bidragsmottagare och revisionsbranschen.