

# *Revision och granskning av Sidamedel*

En guide till mottagande  
organisationer – tankar för  
en värdeskapande revision





---

# Innehåll

<b>Innehåll</b> .....	<b>3</b>
<b>Förord</b> .....	<b>5</b>
<b>Inledning</b> .....	<b>9</b>
<b>1 Projektrevision ”for dummies”</b> .....	<b>15</b>
Revision – ett trepartsförhållande .....	15
Vad innebär ”revision”? .....	16
IFAC:s regelverk – ISA och andra standarder .....	18
Revisorns rapportering (och andra dokument att hålla reda på) .....	21
<b>2 Hur hamnade vi här?</b> .....	<b>25</b>
Riktlinjer i rörelse .....	23
Sidas revisionsregel (Revisionsinstruktioner 2008–2012) .....	31
Organisationernas perspektiv .....	35
<b>3 Nuvarande riktlinjer</b> .....	<b>37</b>
Utgångspunkter.....	37
Viktiga dokument .....	39
Vilket uppdrag får revisorn? .....	40
Revisorns uttalande och tidpunkt för revision .....	43
Hur bör organisationer agera? .....	46
<b>4 Tankar och idéer för en värdeskapande revision, annan granskning samt uppföljning</b> .....	<b>49</b>
Vad menar vi med värdeskapande revision och annan granskning? .....	50
Vilken granskning behövs? .....	50
Om vikten av kompetens .....	54
När ska revision och annan granskning ske? .....	56
Avslut samt våra rekommendationer .....	57



---

# Förord

*I dig a hole, I throw you in  
And put a stone on top to make you nice  
Goodnight  
You'll have a good time in the dark  
And I'll be moving on into the light  
Alright  
– Beating on a better drum...*

Raderna ur Tove Styrkes låt ”Beating On a Better Drum” handlar förmodligen inte om revisorer. I synnerhet inte om revisorer som arbetar med granskning av biståndsmedel som vidarebefordrats till organisationer runt om i världen. Även om redovisning och revision i sina sämre stunder kan vara en komplex, arbetskrävande och frustrerande process för såväl organisationer som revisorer så är det, tvärtom, vår erfarenhet att arbete vi som revisorer utför, rätt genomfört, bidrar till värde för organisationer och givare, samt generellt sett uppskattas. Men titeln, menar vi, ger ändå en uppmaning som vi i förordet till denna skrift vill ta fasta på.

## **Låt oss förklara!**

Revision av biståndsmedel är ett flitigt diskuterat ämne. Om inte direkt, så åtminstone indirekt genom det bredare begreppet ”kontroll” av biståndsmedel. Det finns många olika, mer eller mindre initierade, ståndpunkter avseende revision av bistånd – att kraven är för hårda, att kraven är för mjuka, att kraven är för svåra att förstå eller rent av att revisionen inte fyller någon funktion, för att bara nämna några av dessa ståndpunkter. Revision av biståndsmedel är även ett föränderligt ämne. Sida har arbetat med att utveckla sitt regelverk kring revision och annan granskning kontinuerligt under flera års tid. Detta har även inneburit att regelverket varit mer eller mindre i ständig förändring, något som säkerligen spelat in i att många involverade betraktar revision av biståndsmedel som komplicerat, såväl att utföra som att beställa.

Vi har flera syften med denna skrift. Vi vill ge dig som läsare en tydlig genomgång av vad revision är och vad det inte är. En beskrivning av detta slag är något som enligt vår mening länge har saknats. En genomgående röd tråd i skriften är just vikten av kunskap: kunskap hos Sida som är mottagare av revisionen, kunskap hos organisationer som beställer revisionen samt, inte minst, kunskap hos revisorer som genomför revisionen. Men vi vill även sätta fokus på revision i ett Sidasammanhang och ge vår bild av den utveckling som varit och än viktigare; den utveckling som vi önskar att se.

Aldrig förr har revisorns roll varit så komplex som den är idag. Framförallt handlar det om de olika förväntningar som revisorerna ställs inför. Det är i grunden styrelse och ledning som ansvarar för styrning och intern kontroll, medan revisorn har att påtala om det finns allvarliga brister i kontrollsystemen. När något går fel inom ett företag eller en organisation är det dock idag inte ovanligt att blickarna omedelbart vänds mot revisorn – ”varför upptäckte inte revisorn detta i sin granskning?”. I synnerhet är detta fallet i media. Det finns helt enkelt en övertro på vad revision kan åstadkomma i termer av upptäckande. Revisorns roll reduceras ofta till en ”polis” som ska hitta fel som den granskade försökt att ”dölja”. Förväntningarna blir i någon mån självuppfyllande i den bemärkelsen att revisorer tvingas ändra fokus i sitt arbete, antingen indirekt genom påverkan av just dessa förväntningar, eller direkt genom att förväntningarna får direkt uttryck i givares instruktioner. Det sistnämnda är idag vanligt: Det finns institutionella givare som idag uttryckligen, i särskilda uppdrag, ställer krav på att revisorns stickprov ska omfatta en hög procentandel av de upptagna kostnaderna (i vissa fall nära på 100 procent!). Vår erfarenhet är dock att värdet av denna typ av granskning i flera fall kan ifrågasättas.

Traditionellt har revisorn både rollen som granskare och som stöd. Den stödjande rollen underbygger rollen som granskare på så vis att revisorn uppfattas som en person som det är lätt att lyfta frågor och problem till och diskutera med. Vår erfarenhet är även att revisorn vanligen erhåller väsentlig information i rollen som stöd och därmed inte endast i rollen som granskare. Det är även vår erfarenhet att revision fyller en betydligt viktigare funktion genom att flagga för brister inom exempelvis intern kontroll innan fel eller oegentligheter uppstår, än som ”upptäckare” efter det att fel eller oegentligheter redan har begåtts.

Med de allt högre krav som ställs på organisationer avseende medelshantering, ofta i form av minst sagt komplexa regelverk, är det vår uppfattning att behovet av ett stöd i form av kompetenta revisorer är större än någonsin. Mot bakgrund av detta är den devalvering av revisorns stödjande roll som nu tycks ske mycket olycklig. Faktum är att en revisor som fullt ut accepterar polisrollen och försöker fullgöra denna på ett seriöst sätt förmodligen inte blir speciellt långvarig på sitt uppdrag. Denna typ av granskning är av naturen omfattande och därmed kostsam. Givet det tveksamma stöd organisationen erhåller från denna typ av granskning, så är det osannolikt att den granskade organisationen anser att revisionen är väl investerade pengar. Risken är stor att detta öppnar dörrar för revisorer utan branschkunskap som inte förstår den mångdimensionella verklighet som givare och organisationer verkar inom.

På detta sätt är alltså revisorns nuvarande roll minst sagt komplex, involverandes flera knepiga balansgångar. I debatten om granskning och kontroll av biståndsmedel har dessa balansgångar inneburit att revisorer ofta hamnar i korselden mellan givarna, Riksrevisionen, organisationerna samt medierna och här får ta emot slag

från alla håll. Revisorerna blir således slagpåsar, boxbollar eller, kanske än mer bildligt, trummor.

Rollen som trumma förefaller i nuläget svår att komma ifrån. Det är tydligt att det behövs en balanserande part mellan de olika intressenterna och för revisorer återstår därmed att gilla läget. Risken är dock stor att parterna, enligt vår mening, hamnar helt fel om denna balanserande roll ikläds av en revisor som inte har gedigen kunskap om organisationernas, givarnas samt revisorerernas speciella förutsättningar avseende hantering av biståndsmedel. Om revisorn inte är kapabel att vara den dialogpart som så väl behövs är risken stor att utkomsten blir en revision som ingen av parterna önskar eller egentligen har behov av. Vi hoppas därför att genom denna skrift kunna visa på vikten av en riktigt bra revisor, eller om man så vill, trumma: Beating On a Better Drum!

Vi önskar er alla en god läsning!

Stockholm, september 2015

*Jonas Grahn och Alexander Lindqvist*



---

**Jonas Grahn**

Auktoriserad revisor

Dir. tel: 010-213 33 22, mobil tel: 0709-29 33 22  
jonas.grahn@se.pwc.com

Jonas Grahn är auktoriserad revisor och partner. Han har specialiserat sig på revision av ideella organisationer och ingår i ledningen för PwCs specialistavdelning för revision av, samt rådgivning till, ideella organisationer. Flera av hans kunder är ramorganisationer eller erhåller medel från Sida genom annat avtal.



---

**Alexander Lindqvist**

Rådgivare

Dir. tel: 010-213 35 41, mobil tel: 0709-29 35 41  
alexander.lindqvist@se.pwc.com

Alexander Lindqvist arbetar som rådgivare på PwC och är specialist avseende styrning, granskning och utvärdering av bidragsfinansierad verksamhet, samt utveckling av intern kontroll och styrning inom bidrags- hanterande och bidragsförmedlande organisationer.





---

# Inledning

Bistånd är ett synnerligen populärt ämne att diskutera och debattera. Ämnet, i den mån det kan sägas vara ett ämne, är i sig kontroversiellt och detsamma gäller begreppet ”bistånd”. Det finns en mängd olika uppfattningar om hur bistånd bör bedrivas, om alls.

Mindre kontroversiellt förefaller det dock vara att de pengar som trots allt avsätts som bistånd ska ”nå fram”. Generella uttalanden som uttrycker ambitioner som att ”pengarna ska komma dem de är avsedda för till godo” eller kort och gott: ”pengarna ska nå fram och användas ändamålsenligt” är vanligt förekommande. Liknande fraser har i vitt skilda sammanhang använts av såväl biståndsministrar som biståndsförmedlande organisationer, men även av media.

Men vad betyder egentligen detta att ”pengarna ska nå fram”? Och vem ska, när frågan om betydelsen är avgjord, säkerställa att så är fallet? Och hur ska det gå till? Detta är frågor som vållat mycket huvudbry; givetvis för organisationer och bidragsgivare, men även för revisorer. Ett vanligt svar på frågan om vem som ska säkerställa att pengarna når fram är nämligen att medelanvändandet ska granskas av revisorer som därefter – på ett eller annat sätt – ska gå i god<sup>1</sup> för hela insatsen, alternativt delar av insatsen.

Hantering och användande av biståndsmedel är ett högriskområde för samtliga involverade parter. Utan att här ge oss in i en ingående redogörelse kring olika sorters risk, kan vi konstatera att det finns en mängd olika risker som aktualiseras av biståndsverksamhet. Till biståndets natur hör att det ofta bedrivs i komplicerade miljöer där oegentligheter och korruption hör till vardagen. Till detta läggs även det faktum att hantering och användande av biståndsmedel är ett ämne som mer eller mindre ständigt är i medias och

---

1 Uttryck som ”att säkerställa” samt ”Gå i god för” är ordval som vanligtvis inte väljs av revisorer – av goda skäl, revisorns ansvar är vanligen mer begränsat. Ordvalen används här snarare för att illustrera hur media och allmänhet (och för all del även stundtals givare) ofta betraktar revisorns roll.

därmed allmänhetens blickfång – när något går fel så märks det, och den efterföljande debatten är sällan så nyanserad som vore önskvärt. Det finns alltså, utöver olika verksamhetsrelaterade risker, även ansenliga ryktesrisker förknippade med bistånd. Såväl biståndsministrar som Sida har förvisso vid ett flertal tillfällen framhållit att en viss feltolerans måste finnas beträffande biståndsmedel<sup>2</sup>, och Sidamedel har till och med liknats vid riskkapital i vissa sammanhang. Det har dock visat sig lättare sagt än gjort att dra en generell gräns för vad som är acceptabelt i praktiken.

Även revision av biståndsmedel är att betrakta som ett högriskområde. Detta har givetvis ett nära samband med ovanstående. Kombinationen verksamhet med stora risker, samt stort publikt och medialt intresse, är inte direkt en drömsits för en revisor. Detta förstärks av att det ofta finns stora missuppfattningar, bland givare såväl som mottagare, beträffande vad revisorns roll och ansvar egentligen är. Det är vidare vanligt att uppdraget som ges till revisorn innehåller oklarheter, vilket lämnar utrymme för olika tolkningar av vad revisorn egentligen ska granska och – i förlängningen – ”gå i god för”.

Under de senaste åren uppfattar många aktörer att kraven beträffande revision av Sidamedel har ökat. Mycket tid läggs på att sätta sig in i riktlinjer och anvisningar, som till råga på allt förändras med jämna mellanrum. Många ifrågasätter även värdet som revisionen tillför – då ökade krav i sin tur leder till utökade granskningsinsatser och därmed ökade kostnader (inte minst gäller detta för beloppsmässigt mindre projekt).

Som revisorer för ett flertal paraply- och ramorganisationer är vi på PwC ofta i en position där vi tar del av samt granskar andra revisorers (såväl svenska som ”lokala”<sup>3</sup>

---

2 Se exempelvis dåvarande biståndsminister Gunilla Carlssons debattartikel ”Vi vet inte hur mycket pengar som når fram” (<http://debatt.svt.se/2013/06/20/vi-vet-inte-hur-mycket-av-vara-pengar-som-nar-fram/>)

3 ”Lokala revisorer” används i denna skrift genomgående för att åsyfta revisorer som verkar i verksamhetslandet

revisorers) rapportering beträffande biståndsfinansierade projekt. Det är inte sällan vi konstaterar att dessa rapporteringar, på ett eller annat sätt, har brister och inte ger den information som såväl bidragsgivaren som den genomförande organisationen bör få från en revisors rapportering. Bakgrunden till bristerna varierar – det kan exempelvis handla om att revisorn inte har fått korrekt information beträffande hur granskningen ska genomföras, eller, som ovan nämnts, att det finns inneboende oklarheter i givarens instruktioner beträffande revision. Stundtals finns det dock även anledning att ifrågasätta huruvida den anlitade revisorn verkligen är kvalificerad att utföra uppdraget, eftersom det krävs att revisorn är väl insatt i såväl instruktioner från bidragsgivare som svenska och internationella standarder för olika slags granskningar.

Det är i detta sammanhang som denna skrift har tillkommit. Vi har på nära håll följt utvecklingen mot de riktlinjer<sup>4</sup> som Sida har avseende revision i skrivande stund (samt de avtalsformuleringar dessa ger upphov till) och har därmed mycket god kännedom om de förtjänster, men även brister som dessa har. Som granskare och revisorer av Sidafinansierade projekt kommer vi även dagligen i kontakt med organisationer som erhåller Sidamedel, samt de frågeställningar dessa organisationer står inför när revisionen ska genomföras och när de erhåller rapportering från lokala revisorer.

Vår ambition är att denna skrift ska utgöra ett stöd till organisationer som erhåller Sidamedel genom att:

- Tillhandahålla bakgrundskunskap om revision, vilket, menar vi, väsentligt förbättrar utsikterna att kunna beställa, samt erhålla, revision som svarar upp mot Sidas (och andra givares) riktlinjer. Detta behandlar vi i kapitel 1.

---

<sup>4</sup> Dessa riktlinjer är i dagsläget interna, det är dock dessa interna riktlinjer som ligger till grund för Sidas avtal med enskilda organisationer. Vi kommer i texten genomgående att referera till Sidas regelverk för revision, vare sig detta är internt (som i dagsläget) eller externt (som varit fallet tidigare) som just "Sidas riktlinjer"

- Ingående beskriva nuvarande riktlinjer och dess bakgrund. Detta behandlar vi i kapitel 2 och 3. Nuvarande riktlinjer inkluderar många möjligheter vilka kan underlätta revisionsprocessen; vi har dock märkt att mottagande organisationer ofta inte känner till dessa. Utöver att skapa en övergripande förståelse för riktlinjernas utformning så ger dessa kapitel även en bild av hur komplicerad och svårhanterad frågan om revision har varit för Sida.
- Vårt mål är alltså främst att bidra till kunskaper kring revision i biståndssammanhang, med särskild fokus på de medel som förmedlas till/genom civilsamhället. Utöver att stödja mottagande organisationer önskar vi dock även genom skriften sätta fingret på oklarheter och svagheter som vi anser att Sidans riktlinjer fortfarande innehåller, samt diskutera lösningar. Detta kommer att lyftas genomgående i texten, och sammanfattas i det avslutande fjärde kapitlet, i vilket det även är vår ambition att på ett mer övergripande plan diskutera vad en värdeskapande revision egentligen innebär och vilka förutsättningar som krävs för en värdeskapande revision.

Avslutningsvis vill vi i detta stycke nämna några ord om den kritik avseende revision i Sida-sammanhang som stundtals förekommer: att för mycket medel ”försvinner” till revisionskostnader samt att värdet av revisionen i vissa fall kan vara tveksamt.

Kritiken är i flera fall, som ovan antytts, berättigad och det finns en hel del som kan göras för att revisionen ska bli ett mer effektivt instrument i detta sammanhang. Ansvaret faller på alla tre involverade parter, d.v.s.:

- Sida – som måste skapa tydliga och ändamålsenliga regler och riktlinjer, samt säkerställa att berörd personal besitter tillräcklig kompetens i relevanta frågeställningar kring rapportering och revision.
- Mottagande organisationer – som måste ha tillräcklig kompetens avseende revision för att på detta sätt kunna

säkerställa att ”rätt” riktlinjer når revisorn, att revisionen genomförs av en behörig, kvalificerad och inom detta särskilda område erfaren revisor, samt skapa förutsättningar för en effektiv revisionsprocess.

- Revisorer, som ordentligt måste sätta sig in i riktlinjerna och relevanta revisionsstandards, samt vara noga med att påpeka när riktlinjerna brister.

Trenden mot ökade krav på revision har förstås inte uppkommit ur ett vakuum utan bör ses i ett sammanhang där kraven på effektiv hantering av skattemedel generellt har ökat. Att det sedan är få områden som väcker större engagemang bland allmänheten än just hantering av biståndsmedel har sannolikt bidragit till att ytterligare förstärka granskningskraven på just detta område. Det är vår fulla övertygelse att revisionsinstrumentet, rätt utnyttjat, utgör ett värdefullt och effektivt redskap för att uppnå ett säkrare, mer ändamålsenligt, bistånd.



# 1. Projektrevision ”for dummies”

Raskt kastar vi oss in i det avsnitt av skriften som ska göra just dig till ”revisionsexpert”!

## **Revision – ett trepartsförhållande**

All revision kan sägas utgå från ett trepartsförhållande, där den första parten upprättar ett dokument som innehåller ett eller flera påståenden om det som ska redovisas (alltså ett dokument som innehåller s.k. ”redovisningspåståenden”). En andra part granskar dokumentet och bestyrker därefter redovisningspåståendena i en rapport primärt avsedd för en tredje part. Kort och gott:

Första part = Redovisande part

Andra part = Granskande/Bestyrkande part

Tredje part = Rapportmottagande part

Översatt i ett Sidasammanhang kan det exempelvis innebära att en Svensk enskild organisation – härafter benämnd ”SvEO” – (första part) upprättar en finansiell rapport primärt avsedd att uppfylla rapporteringskraven från Sida (tredje part), som ska granskas av en revisor (andra part).



Ett annat exempel är fallet när SvEO vidareförmedlat medel till en Lokal enskild organisation (härefter benämnd ”LEO”), som åtar sig att rapportera till SvEO samt att säkerställa att lokal revision av rapporteringen genomförs. I denna situation intar LEO rollen som första part, medan SvEO blir tredje part.



### *Vad innebär ”revision”?*

Först och främst är det viktigt att klargöra en sak: revision är inte ett skyddat begrepp. Vem som helst kan titulera sig själv revisor och vem som helst kan följaktligen påstå sig syssla med revision. Revision används därmed ofta i det svenska språket som synonym till ordet granskning eller översyn. Det är dock väsentliga skillnader mellan revision utförd av en lekman och revision utförd av en yrkesrevisor. Låt oss titta närmare på olika definitioner av revision och vad en yrkesrevisor menar med revision. En ofta använd definition av begreppet ”revision” specificerar revisorns uppgifter som:

*”Att med professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om redovisning, rapportering, bokföring och förvaltning.”*



Även om definitionen ger en god bild av vad revision handlar om är den fortfarande för vag för att beskriva vad en yrkesrevision innebär: en yrkesrevisor måste nämligen följa vissa uppsatta krav för hur revisionen ska genomföras och en yrkesrevisor förväntas alltid utföra sin revision i enlighet med god revisionsssed.

God revisionsssed ska beaktas av en auktoriserad revisor och kan närmast beskrivas som en sorts grundkrav som ska beaktas vid utförandet av revision och baseras i sin tur på revisionsstandards, d.v.s. regelverk som används vid revision av årsredovisningar, andra finansiella rapporter, bokföring samt förvaltning.

I Sverige bygger god revisionsssed på FARs<sup>5</sup> översättning av International Standards on Auditing, ISA, vilka ges ut av International Federation of Accountants (IFAC); den globala samordningsorganisationen för revisorer (i vilken FAR representerar Sverige). Det vill säga, endast granskning som utförs enligt ISA och därutöver eventuell nationell revisionsstandard är att betrakta som revision. Med andra ord kan vi slå fast att all revision är granskning, men all granskning är inte revision!

Det finns en mängd andra standarder en revisor kan utgå ifrån i sin granskning, exempelvis SNT 4400 (som vi återkommer till nedan), en granskning som inte kan likställas med revision. Det är dock viktigt att i detta sammanhang komma ihåg att ”revision” inte alltid är den bästa typen av granskning för en given situation.

ISA innehåller standarder för en mängd olika typer av granskning och aktiviteter som hör till granskningen (exempelvis revisorns riskbedömning). Varje standard inom ISA har getts ett eget nummer, vilket gör det enklare att göra hänvisningar till särskilda delar av ISA – numren indikerar till vilken del av ISA som standarden hör. Exem-

---

5 FAR är den svenska branschorganisationen för revisorer och rådgivare.

pelvis så beskriver ISA 200, som sorteras under rubriken ”Uppgifter och ansvar”, den ”oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing” samt ISA 315, som sorteras under rubriken ”Planering och intern kontroll”, hur revisorn ska ”Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget (organisationen) och dess miljö”.

En granskning utförd enligt ISA, alltså en revision, utmynnar alltid i ett uttalande där revisorn tar ställning. Uttalandet – även benämnt bestyrkandet – (båda dessa ord är värda att lägga på minnet) ska enligt ISA kopplas till en säkerhetsnivå; en granskning som benämns som ”revision” ska utmynna i ett bestyrkande med ”rimlig säkerhet”. En granskning som inte når upp till denna säkerhetsnivå bör enligt IFAC:s regelverk inte benämnas revision.

För att förstå den aktuella debatten angående revision av Sida-medel är viss närmare kännedom kring IFAC:s regelverk nödvändig. Detta regelverk beskrivs kortfattat under nästa rubrik.

### ***IFAC:s regelverk – ISA och andra standarder***

Inom samordningsorganisationen IFAC finns fyra självständiga grupper, s.k. Standards Boards, vilka var och en ansvarar för standardsättning inom givna områden, exempelvis standarder för revisorsetik eller standarder för granskningsriktlinjer (exempelvis ISA). För denna texts syften är det främst regler från den av dessa grupper som sysselsätter sig med just standarder för granskningsriktlinjer, International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), som är intressanta.

IAASB:s regler om granskningsuppdrag är uppdelade i två huvudgrupper, nedan benämnda ”**I.**” respektive ”**II.**”:

## I. Regler för granskningar som utmynnar i bestyrkanden (uttalanden)

Ett ”bestyrkande” innebär att revisorn i ett skriftligt uttalande tar ställning till resultatet av sin granskning. Grovt förenklat kan detta beskrivas som att revisorn efter sin granskning tar ställning till om föremålet för granskningen (exempelvis en finansiell rapport) är ”OK” eller inte i relation till exempelvis uppsatta regler eller praxis för denna typ av rapport. Ett bestyrkande kan göras med olika grad av säkerhet, beroende på vilken granskningsstandard som följs. En viktig förutsättning för ett bestyrkande är att revisorn själv ska välja de granskningsåtgärder som revisorn anser är nödvändiga för att kunna göra detta ställningstagande. Detta är värt att uppmärksamma särskilt! Vid denna typ av granskningsuppdrag har alltså uppdragsgivaren formellt inte själv möjlighet att styra revisorns arbete genom att exempelvis ge riktlinjer om vad revisorn ska titta på i sin granskning.

När revisorn får uppdraget att bestyrka en finansiell rapport så kan inte uppdragsgivaren inom ramen för detta kräva att revisorn exempelvis ska kontrollera att egeninsatsen är korrekt beräknad. Det är upp till revisorn att utifrån sin egen riskbedömning avgöra vilka granskningsinsatser som bör utföras för att revisorn ska kunna bestyrka rapporten samt hur mycket (och vilken nivå på belopp) som ska granskas. Det sistnämnda benämns med revisorstermer som materialiteten för granskningen. I alla sina val avseende granskningen ska revisorn framförallt ta hänsyn till med vilken säkerhet som bestyrkandet ska göras, samt de risker för felaktigheter som revisorn uppfattar.

Denna första grupp av regler indelas i fyra undergrupper med avseende dels på vilken typ av information som

ligger till grund för bestyrkandet, dels med vilken säkerhet bestyrkandet ska göras:

1. Bestyrkande av historisk finansiell information med rimlig säkerhet – detta är liktydigt med ”Revision” enligt IAASB (och därmed IFAC); d.v.s. endast granskningar av denna typ bör benämnas som ”revision” och granskningar inom denna kategori bör, som nämnts ovan, utföras enligt International Standards on Auditing (ISA).
2. Bestyrkande av historisk finansiell information med begränsad säkerhet – detta benämns i regelverket som ”Översiktlig granskning” eller ”Review” – alltså inte revision! Denna grupp, samt efterföljande grupper, styrs av för gruppen specifika standarder, d.v.s. ISA reglerar bara undergrupp ett. Resterande undergrupper har ”egna” standarder.
3. Bestyrkande av annan information med rimlig säkerhet – ett s.k. ”Reasonable Assurance Engagement”.
4. Bestyrkande av annan information med begränsad säkerhet – ett s.k. ”Limited Assurance Engagement”.

## **II. Regler kopplade till granskningar enligt särskild överenskommelse.**

Den andra kategorin av granskningsuppdrag inom IAASB:s regelverk är granskningar enligt särskild överenskommelse. Under dessa granskningar utför revisorn de granskningsåtgärder som överenskommit med uppdragsgivaren samt lämnar sina synpunkter på resultatet av dessa granskningsåtgärder i en granskningsrapport, dock utan att ta ställning till ”helhetsbilden”. Revisorn gör alltså inget bestyrkande eller uttalande av exempelvis en hel finansiell rapport, utan lämnar sina synpunkter utifrån de granskningsåtgärder som uppdragsgivaren beställt. Det är sedan upp till uppdragsgivaren att med stöd av revisorns synpunkter avgöra om helhetsbilden är ”OK” eller inte. I denna typ av uppdrag kan uppdragsgivaren exempelvis ge

## I. Bestyrkanden

Fyra olika typer:

1. Bestyrkande av **historisk finansiell information med rimlig säkerhet (enligt ISA)**.
2. Bestyrkande av **historisk finansiell information med begränsad säkerhet (enligt ISRE)**.
3. Bestyrkande av **annan information med rimlig säkerhet (enligt ISAE)**.
4. Bestyrkande av **annan information med begränsad säkerhet (även detta enligt ISAE)**.

## II. Granskning enligt särskild överenskommelse

- Regler kopplade till granskningar enligt särskild överenskommelse.
- Dessa granskningar regleras av International Standards on Related Services (ISRS), där motsvarigheten i Sverige benämns "SNT".
- Benämns internationellt som "Agreed upon procedures".

direktiv om att revisorn ska kontrollera att egeninsatsen är korrekt beräknad. Revisorn kommer sedan ge sitt utlåtande i denna fråga, men inte säga något om den finansiella rapporten som helhet.

Huvudskillnaderna gentemot granskningar som utmynnar i bestyrkanden är således att revisorn inte själv väljer sina granskningsåtgärder samt att uppdragsgivaren själv får ta ställning till hur granskningens resultat bör bedömas. Dessa granskningar regleras enligt IFAC:s regelverk av International Standards on Related Services (ISRS). ISRS är ännu inte direkt implementerade i Sverige; dock finns ett motsvarande regelverk: "Standarder för närliggande tjänster", vilket förkortas SNT.

### **Revisorns rapportering (och andra dokument att hålla reda på)**

Innan vi djupdyker vidare i revisionens underbara värld ska vi kortfattat beskriva de avtal och rapporter som brukar förekomma inom projektrevision och annan granskning. Det är även nödvändigt för kommande kapitel att läsaren har denna kännedom eftersom flera av de diskussioner som pågått (och pågår) gällande revision av Sidamedel utgår från de olika rapporter som ska avlämnas samt hur dessa förhåller sig till varandra. Något som gör saken lite extra luddig är det faktum att benämningarna på rapporterna skiftat över tid och att en benämning ibland därmed kan ha getts flera betydelser...

### *Uppdragsavtal*

Som ni säkert förstår av beskrivningarna ovan, så beror den typ av rapportering som revisorn ska avlämna på vilken typ av uppdrag som revisorn faktiskt har erhållit. Oavsett vilken typ av uppdrag som ska genomföras – revision eller annan typ av granskning – så behöver revisorn ett uppdragsavtal. Ofta ligger en s.k. Terms of Reference (det svenska ordet ”direktiv” används inte så ofta) till grund för detta avtal. Det är till stor hjälp, såväl för revisorn som för organisationen som beställer revision, om bidragsgivaren (tredje part) kan tillhandahålla en mall för detta dokument.

### *Rapportering vid projektrevision*

När en revisor utför revision enligt ISA förväntas denne som sagt avge ett bestyrkande. Detta bestyrkande görs i en bestyrkanderapport, vilken vanligen benämns Oberoende revisors rapport. För enkelhets skull kommer vi i denna text referera till denna rapport som en ”revisorsrapport”, observera dock att Oberoende revisors rapport är det, i skrivande stund, korrekta namnet. I Sidasammanhang har denna rapport traditionellt även benämnts som ett ”revisionsintyg” och det är en term som vi delvis kommer använda också i denna text, framförallt i historiebeskrivningen nedan.

Revisorsrapporten är själva huvudprodukten av en projektrevision (avseende revision av årsredovisningar används istället benämningen revisionsberättelse). Det är denna rapport som ska lämnas till givaren, d.v.s. ”tredje part” i trepartsförhållandet ovan. Det är här revisorn tar ställning. Om en revisor inte kan avge en ”ren” revisorsrapport, d.v.s. ett bestyrkande som inte innehåller några reservationer från revisorns sida, så är detta ofta att beteckna som allvarligt.

I samband med att en revisorsrapport avlämnas kan revisorn även bifoga ett dokument där granskningen beskrivs närmare, till innehåll och omfattning. Här har revisorn även möjlighet att lyfta brister som, även om de i sig inte är tillräckligt allvarliga för att ge upphov till en ”oren” revisorsrapport, bör hanteras för att organisationen ska stärkas och bättre efterleva givarens krav. Kärt barn har som bekant många namn. Detta dokument brukar benämnas såväl revisionspromemoria som revisioNSrapport (”NS” ska givetvis skrivas med små bokstäver, men i detta sammanhang vill vi gärna påpeka skillnaden mot revisoRSrapport!). Vid projektrevision benämns dokumentet dock ofta som ”granskningsrapport”, ”rapport över granskning” eller ”management letter”.

#### *Rapportering vid granskning enligt särskild överenskommelse*

Vid denna typ av granskning är formerna för rapportering friare – det är helt enkelt uppdragsavtalet som styr. Det vanligaste är att revisorn refererar till resultatet av sin granskning som en ”Granskningsrapport” eller dylikt. Granskningsrapporten inleds i regel med att de frågor/punkter revisorn ombetts att granska listas. I en andra del av dokumentet lämnar sedan revisorn sina svar/utlåtanden. Observera, återigen, att revisorn i denna typ av rapport inte bestyrker något.





---

## 2. Hur hamnade vi här?

Efter det inledande kapitlet är du nu väl förberedd att förstå fortsättningen och förhoppningsvis även tycka att den är intressant! För att förstå de aktuella riktlinjerna är det dock nödvändigt med lite bakgrundskunskap avseende hur riktlinjerna har utvecklats över tid, vilket vi kortfattat behandlar i detta kapitel.

Många av de problem samt möjligheter som finns i dagens riktlinjer grundlades i tidigare instruktioner/regler och behöver ses i detta sammanhang för att bli begripliga.

### *Riktlinjer i rörelse*

Sidas riktlinjer avseende granskning och revision har genomgått flera förändringar under de senaste åren. En lämplig startpunkt när vi tittar på utvecklingen mot nuvarande riktlinjer är dock år 2007, då den mycket uppmärksammade rapporten från Riksrevisionen, med den minst sagt intresseväckande titeln ”Oegentligheter inom bistånd”, utkom. I rapporten ämnade Riksrevisionen besvara sin egen fråga ”Är Sidas kontroll av biståndsinsatser via enskilda organisationer tillräcklig?”. Som en del av rapporten ingick att titta närmare på Sidas dåvarande riktlinjer för revision, hur dessa efterlevdes samt vad revisionen egentligen tillförde.

Rapporten riktar en i många delar skarp kritik mot såväl enskilda organisationer som genomför projekt med Sidafinansiering, som revisorer som granskar denna typ av projekt. Huruvida rapportens kritik var i alla delar befogad råder det, milt uttryckt, delade meningar om. Oavsett åsikt i denna fråga så är dock rapporten ändå intressant i detta sammanhang: slutsatserna i rapporten kom att få stor betydelse – i synnerhet för revision av projekt.

### *I begynnelsen... (Revisionsinstruktioner fram till 2008)*

Vid tiden för Riksrevisionens rapport hade Sida helt andra styrande dokument och riktlinjer för enskilda organisationers hantering av bidrag än de som finns på plats i

dagsläget. Själva kärnan i Sidas riktlinjer avseende revision var dokumentet ”Sidas allmänna villkor”, som genom en bilaga inkluderar Sidas dåvarande revisionsinstruktion. Detta dokument riktades till organisationer som mottog medel från Sida, och var alltså inte ett internt dokument.

Revisionsinstruktionen var uppdelad i två delar: ”Revisionsinstruktion 1” för bidrag överstigande 200 000 kr samt ”Revisionsinstruktion 2” för bidrag upp till 200 000 kr. Endast en mindre granskningsinsats krävs enligt instruktionen för bidrag under 200 000 kr; denna granskning behöver inte genomföras av en yrkesrevisor, d.v.s. en s.k. förtroendevald revisor<sup>6</sup> är tillräcklig för mindre belopp.

Revisorns arbete ska enligt dessa instruktioner utmynna i ett ”revisionsintyg” där revisorn ”föreslår att Sida godkänner rapporteringen”, vilket kan tolkas som en typ av bestyrkande, samt en granskningsrapport som listar resultatet av vissa, av Sida specificerade, granskningsuppgifter. Till stöd för genomförande av revisionen tog Sida även fram dokumentet ”Revisionshandledning för enskilda organisationer och deras revisorer”, som var tänkt att ytterligare tydliggöra Sidas krav beträffande revision.

Riksrevisionen hävdar i sin rapport från 2007 att ”Sida skapat en bristfällig rutin för revision”; detta motiveras till stor del med att det finns ottydligheter i Sidas revisionsinstruktioner som bidragit till att ”revisionen inte fyller sitt syfte”. Man påpekar även att dialogen mellan Sida och organisationernas revisorer i Sverige har varit otydlig. Bland de åsikter som Riksrevisionen lyfter fram i rapporten är att den lokala revisionen visat sig vara ”otillräcklig” samt att den granskning som revisorer i Sverige gör är så begränsad att den endast skapar en ”skenbar trygghet”. Det är mot bakgrund av formuleringar som dessa svårt att dra andra slutsatser från läsningen av rapporten, än att Riks-

---

6 En bättre benämning enligt vår mening är lekmanarevisor, eftersom även en auktoriserad revisor är förtroendevald.

revisionen i denna rapport efterfrågar en mer omfattande revisionsinsats avseende medel förmedlade från Sida. Rapporten utmynnar avseende revision i slutsatserna att:

*”Sida bör säkerställa att revisionsinsatserna blir mer effektiva. Detta innebär att Sida förväntas ompröva och utveckla dagens modell med svenska revisorer som godkänner lokala revisionsintyg.”*

...samt:

*”Revisorsnämnden<sup>7</sup> bör i sin tillsynsverksamhet i ökad utsträckning uppmärksamma förutsättningar för och genomförande av revisionsnära tjänster som avrapporteras i form av revisorsintyg.”*

Rekommendationerna är minst sagt svävande. I korta ordalag skulle de dock kunna sägas uppmana Sida att se över hur revision av Sidamedel ska genomföras framledes.

#### *Revisorsnämnden gör entré*

Efter Riksrevisionens rapport vände sig Sida, helt enligt Riksrevisionens rekommendation, till Revisorsnämnden (RN) och bad RN göra en samlad bedömning av Sidas regelverk kring revision.

En central poäng i RN:s efterföljande samlade bedömning är att en del av problemen som funnits avseende revision av Sidamedel kan kopplas till att Sida i revisionsinstruktionen inte uttryckligen har angett vilka standarder som ska användas för granskningen. Som vi ju lärt oss ovan, är ”revision” en särskild typ av granskning som görs enligt vissa specificerade standarder, nämligen ISA. Sidas dåvarande instruktion hänvisar inte direkt till ISA (Eller mostvarande standarden RS, vilken vid denna tidpunkt var

---

<sup>7</sup> Revisorsnämnden är statens myndighet för revisorsfrågor.

gällande i Sverige.), eller för den delen andra vedertagna granskningsstandarder, utan istället fastslås att revisionen ska utföras ”enligt Sidas revisionsinstruktion”. Ett tänkt stöd för revisorn i detta var som ovan nämnts dokumentet ”Revisionshandledning för enskilda organisationer och deras revisorer”. Denna revisionshandledning är 25 sidor lång och i vissa delar mycket detaljerad. Även om dokumentet klargör vissa frågetecken, såsom att faktiskt nämna att granskningen ska utföras enligt ”god revisionsd i Sverige” och att detta i korrespondens med lokala revisorer kan översättas med ISA 800<sup>8</sup> (Sida slår även fast att ”ISA 800 också kan vara till hjälp för svenska revisorer”), så ansåg initierade revisorer att revisionshandledningen i än högre grad väckte, snarare än besvarade, frågor; detta särskilt mot bakgrund av att handledningen blandade ihop revision enligt ISA och granskning enligt särskild överenskommelse.

RN slår i linje med detta fast att Sidas krav beträffande granskning avviker från de typer av krav som revisorer är vana att förhålla sig till, vilket ger upphov till att revisorer tolkar kraven på olika sätt. RNs ståndpunkt har även i detta fall en tydlig koppling till att instruktionerna inte tydligt refererar till en standard såsom ISA. RN anser att Sidas revisionsinstruktioner bör ges en tydlig utgångspunkt i exempelvis vedertagna regleringar för förvaltning, redovisning och revision, samt slår fast att ”Vad Sida vill få ut av revisorerna är – i avsaknad av tydligare instruktioner – svårt att förena med vad revisorer brukar användas till och till en rimlig insats”. Det är helt enkelt oklart vilket uppdrag Sida egentligen velat ge revisorn i instruktionerna. Något som enligt RN:s svar skapar ytterligare förvirring är att den rapportering som revisorerna har att ta ställning till inte innehåller påståenden som revisorn kan bestyrka – d.v.s. det finns inget i rapporteringen som revisorn ”med

---

<sup>8</sup> ISA 800 är benämningen inom ISA för ”Revision av finansiell rapport upprättad enligt ramverk”.

rimlig säkerhet” kan ta ställning till. Som behandlats ovan är ju just själva bestyrkandet det som en revision är tänkt att utmynna i. En revisor kan aldrig nöja sig med att konstatera att en rapport är ”rätt” eller kort och gott ”godkänna” en rapport. Ett sådant ställningstagande måste alltid göras på basis av, samt i relation till, något. Detta ”något” kan exempelvis vara en finansiell instruktion eller ett avtal, under förutsättning att dessa är tillräckligt tydligt formulerade. Ett exempel på ett bestyrkande/uttalande skulle kunna vara:

*”Enligt vår uppfattning överensstämmer organisation X:s finansiella rapport i alla väsentliga avseenden med organisationens bokföring, samt har i övrigt, i alla väsentliga avseenden, upprättats i enlighet med avtal mellan X och Y.”*

För att ett bestyrkande av detta slag ska vara möjligt krävs det exempelvis att avtalet mellan X och Y är tillräckligt tydligt beträffande krav som X måste uppfylla i sin redovisning till Y. Om dessa förutsättningar inte finns kan revisorn varken bestyrka eller avstyrka påståendet att ”den finansiella rapporten upprättats i enlighet med avtal”.

En problematik som särskilt lyfts fram, vilken också denna har koppling till oklarheterna beträffande revisorns uppdrag, är att revisorn enligt Sidas dåvarande instruktioner, utöver ett revisionsintyg, även förväntas avlämna en granskningsrapport (även refererad till som ett ”Management Letter”) till Sida. RN påpekar att denna typ av rapport normalt inte är avsedd för externt bruk eftersom den ju riktar sig till organisationens ledning snarare än till bidragsgivaren. Den användning som Sida föreslår, d.v.s. att granskningsrapporten ingår som en del av rapporteringen till givaren (tredje part), kan leda till att rapporten blir urvattnad. Själva syftet med ett management letter kan

ju sägas vara att revisorn ges chansen att ge organisationen tips på förbättringsmöjligheter som identifierats under granskningen, vilka inte är så allvarliga att de bör tas upp i intyget (som vi beskrev ovan krävs det ju en avsevärd allvarlighetsgrad för detta) och därmed kommer givaren till kännedom. Detta syfte motverkas delvis om givaren kräver att få se granskningsrapporten.

De krav som Sida ställer i de äldre instruktionerna beträffande innehållet i detta Management Letter är även problematiska ur ett ytterligare perspektiv – flera av de uppgifter revisorn ska genomföra går utanför ”vanlig” revision av finansiella rapporter. Detta bidrar till att skapa ytterligare förvirring hos revisorer gällande vilken typ av granskning som Sida egentligen kräver; d.v.s. vad som är revisorns uppdrag. För revisorer ser det ut som en sammanblandning av olika standards; dels revision, dels en ”extrabeställning” av vissa specifika granskningsåtgärder. Som vi gick igenom ovan kännetecknas revision av att revisorn själv väljer sina granskningsåtgärder. Om det är revision som Sida önskar, så kan alltså inte Sida inom ramen för detta uppdrag kräva vissa specifika granskningsåtgärder samt förvänta sig specifik återrapportering beträffande dessa. Förfarandet är istället i linje med ”granskning enligt särskild överenskommelse” (i Sverige vanligen SNT 4400) som beskrivits ovan. Det blir därmed i praktiken en sammanblandning av två helt olika typer av uppdrag. Det uppfattas som att Sida på detta sätt försöker få revisorn att genomföra två uppdrag inom ramen av ett. En effekt av förvirringen blir ofrånkomligen att rapporteringen från revisorerna ser mycket olika ut, eftersom de tvingats göra egna tolkningar av vilken rapportering som krävs. I linje med ovanstående slår RN i slutet av den samlade bedömningen fast att Sida bör överväga att göra sina revisionsinstruktioner mer ”likformiga” med ISA 800.

### *Sidas revisionsregel (Revisionsinstruktioner 2008–2012)*

Rapporten från Riksrevisionen, samt korrespondensen med RN, sammanföll med en annan diskussion inom Sida, vilken i korta ordalag kretsade kring att det fanns önskemål om att Sida skulle hantera revision på ett mer enhetligt sätt inom den egna organisationen. Det fanns stora skillnader i hanteringen av revision mellan olika delar av Sida samt mellan olika typer av samarbeten. Detta återspeglades inte minst i organisationers avtal med Sida, där formuleringar och krav kring revision ofta kunde variera mellan olika avtal, beroende av just samarbetstyp, vilken del av Sida som avtalet slutits med, samt vid vilken tidpunkt avtalet slutits. Mot bakgrund av detta beslutades att Sida skulle utforma en revisionsregel som skulle gälla för hela myndigheten.

Revisionsregeln beslutades i slutet av år 2008 och tog till viss del fasta på Riksrevisionens synpunkter, samt de diskussioner med RN som återgivits ovan. Regeln anger tydligt att revision ska genomföras enligt ”internationellt erkänd standard”, alltså ISA eller standard motsvarande ISA (fram till och med 2011 gällde i Sverige standarden RS). I de uppdragsbeskrivningar (avsedda att ges till revisorer) som kopplas till regeln specificeras även att det är ISA 800<sup>9</sup> som ska tillämpas. Införandet av regeln innebar att Sidas ”egna” revisionsriktlinjer togs ur bruk och därmed inte användes för nya avtal. I och med detta försvann även möjligheten till ”förenklad” revision för mindre bidrag (upp till 200 000 kr). Alla stöd, oavsett storlek och utformning, skulle behandlas på samma sätt.

Ytterligare en central skillnad gentemot det tidigare regelverket är att Sidas revisionsregel beskrivs som ett ”internt dokument”. Även om det också tidigare varit så att den främsta utgångspunkten beträffande vilken revision

---

9 Senare blev denna skrivning ISA 800/805.

som skulle utföras var organisationens avtal med Sida, så blev detta i och med revisionsregeln än tydligare, eftersom det inte längre fanns några externa riktlinjer utöver avtalet mellan organisationen och Sida.

Även om Sida hanterade vissa av de problem som funnits i det gamla revisionsregelverket, så följde ett antal av de ”gamla” problemen med in i revisionsregeln och omgärdande dokument. Även i den nya regeln ville Sida exempelvis styra revisorns granskning, på så vis att det i uppdragsbeskrivningen till revisorn listades ett antal granskningsåtgärder som revisorn hade att utföra i sin granskning: sammanblandningen mellan olika typer av uppdrag kvarstod alltså. Vidare ställde Sida även fortsättningsvis krav på Management Letter, trots de problem detta innebär.

### *FAR gör entré*

Sida uppmärksammades i ett ganska tidigt skede på att den nya revisionsregeln innehöll oklarheter. I samband med detta inleddes diskussioner med FAR (branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare) för att komma till rätta med problemen. FAR sammanfattade sina synpunkter gällande Sidas regelverk för revision, samt tillhörande dokument<sup>10</sup>, i ett brev skickat i maj 2010.

I brevet ställer sig FAR frågande till att Sida så entydigt valt att ställa krav på revision mot bakgrund av att det i Sidas dokument så tydligt framgår att man vill styra revisorns val av granskningsåtgärder och återrapportering. ”I många fall är det lämpligt och mer kostnadseffektivt att revisorn, organisationen och Sida, i enlighet med SNT 4400, kommer överens om vilka granskningsåtgärder som

---

<sup>10</sup> Bland dessa märks exempelvis dokumentet ”Sidas instruktion för bidrag ur anslagsposten Stöd genom svenska organisationer i det civila samhället”, vilket kan ses som en sammanslagning av de äldre dokumenten ”Sidas allmänna villkor” samt ”Sidas anvisningar – Enskilda organisationer”



revisorn ska utföra och att revisorn efter avslutat arbete rapporterar sina iakttagelser från granskningen utan att lämna något bestyrkande” slår FAR fast. Som vi tidigare beskrivit innebär det faktum att revisorn inte gör ett bestyrkande, utan istället exempelvis ett SNT-uppdrag, att det är upp till mottagaren av rapporteringen som granskats, d.v.s. Sida, att avgöra huruvida denna ska godkännas eller ej. Revisorns granskning är tänkt att utgöra ett stöd i detta beslut, men revisorn gör själv inget uttalande i frågan.

FAR menar vidare att det alltså inte finns tillräckligt tydliga förutsättningar för den finansiella rapport som revisorn ska granska och bestyrka (detta kan kopplas till avsaknaden av påståenden att bestyrka som flaggades redan av RN); mot bakgrund av detta har FAR svårt att se att det är möjligt för en revisor att genomföra ett bestyrkandeuppdrag.

FAR efterlyser i sitt brev således även tydligare kriterier för finansiell rapportering, så att revisorn har något att grunda sitt bestyrkande på.

Beträffande den finansiella rapporteringen finns en särskild problematik som även får effekt för hur – och när – revision bör genomföras. För när kan en kostnad sägas ha uppstått för exempelvis svenska organisationer som för vidare medel till lokala organisationer? När medel överförs till den lokala organisationen? Eller får endast medel som faktiskt använts av den lokala organisationen tas upp som en kostnad? Det sistnämnda skulle förmodligen ge en mer rättvisande bild, men även innebära att redovisningen till Sida väsentligen måste senareläggas (eftersom lokal organisation först måste hinna genomföra avsevärd verksamhet, för att därefter avlämna rapportering som i sin tur granskats av revisor).

I sitt svar till FAR skriver Sida:

*”FARs bedömning är att Sidas nuvarande krav inte möjliggör uttalande enligt ISA 800, utan det krävs ytterligare förtydliganden från Sida för att möjliggöra denna typ av bestyrkandeuppdrag. FAR rekommenderar Sida att överväga ISRS<sup>11</sup> 4400-uppdrag istället. Sida har under pågående dialog kommunicerat att det inte är ett alternativ som eftersträvas då Sida bedömer att många av Sidas handläggare saknar den ekonomikompetens som krävs för att kunna dra egna slutsatser utifrån denna typ av rapportering.”*

I detta läge valde Sida att kontraktera en konsult, med avsikt att förtydliga dokumentet ”Sidas instruktion för bidrag ur anslagsposten Stöd genom svenska organisationer i det civila samhället”, som innehåller kriterier för finansiell rapportering. Lätt förenklat kan sägas att huvudambitionen med uppdraget var att dels identifiera, dels ge förslag på hantering av problem i det dåvarande regelverket, för att därigenom skapa förutsättningar för ett bestyrkandeuppdrag.

#### *Ett nytt regelverk tar form*

2010 kom att bli ett händelserikt år i Sidavärlden. Under 2010 utkom den första upplagan av ”Sidas instruktion för bidrag ur anslagsposten Stöd genom svenska organisationer i det civila samhället”, vilket kan ses som en sammanslagning av de äldre dokumenten ”Sidas allmänna villkor” samt ”Sidas anvisningar – Enskilda organisationer”. Detta dokument har fram till januari 2014, då nuvarande regelverk trädde i kraft, utgjort det mest centrala styrdokumentet avseende Sidas förmedling av stöd till enskilda organisationer. Under 2010 så inkom även rapportering från de konsulter som skulle se över Sidas krav gällande revision och rapportering; denna rapportering har haft betydelse för de riktlinjer som finns på plats idag.

---

11 Vilket är liktydigt med SNT.

Givetvis har inte utvecklingen stått helt stilla mellan 2010 och idag (hösten 2015) – exempelvis finns inte Sidas revisionsregel längre. Sidas (interna) riktlinjer avseende revision är istället, sedan 2012, inkluderade i det bredare dokumentet ”Sidas regel för insatshantering”. Vad som sägs i detta dokument har dock flera likheter med den ”gamla” revisionsregeln. Detta och mycket mer får vi anledning att återkomma till i nästa kapitel.

### *Organisationernas perspektiv*

Som vi har försökt att visa ovan, så har det under de senaste åren varit många som tyckt till om Sidas regelverk avseende revision. En viktig aktör har vi dock inte nämnt tillräckligt ofta: de organisationer som ska följa Sidas riktlinjer avseende revision! Det är i första hand organisationerna som får lida när riktlinjer är otydliga. Det är organisationerna som ska försöka föra vidare riktlinjerna till nästkommande led och det är ofta organisationerna som tvingas ta dialogen med lokala revisorer som inte förstår sitt uppdrag. Organisationerna har förstås även känt av oklarheterna rent ekonomiskt: om oklara riktlinjer föreligger tenderar revisionen att bli dyrare eftersom revisorn då måste hantera flera osäkerheter innan granskningen kan avlämnas. Att möjligheten till förenklad revision för projekt omfattande mindre än 200 000kr togs bort blev även detta kännbart ekonomiskt för många organisationer. I praktiken innebar förändringen att det blev väsentligt dyrare att driva mindre projekt.

Organisationerna har givetvis inte suttit tysta under hela denna process. Vid två tillfällen har exempelvis en grupp enskilda organisationer bestående av Diakonia, Plan Sverige, Rädda Barnen och Svenska Röda Korset inkommit med skrivelser där den nya regeln samt relaterade dokument utvärderats och kommenterats – även i dessa skrivelser påtalas många av de brister vi nämnt ovan.



---

## 3. Nuvarande riktlinjer

Vi har nu nått fram till nutid. I detta kapitel ska vi titta närmare på de nuvarande riktlinjerna. Som vi redan tidigare flaggat för så är dessa riktlinjer, åtminstone på papperet, mer flexibla. Mot bakgrund av detta kommer vi även i kapitlet beröra hur organisationer kan agera för att i möjligaste mån kunna påverka sina revisionskrav till att bättre passa verksamheten och därmed förenkla och förbättra sin revision.

### *Utgångspunkter*

Som den uppmärksamme läsaren nog noterat så finns det återkommande teman i de senaste årens kritik av Sidas regelverk avseende revision. Dessa har självklart influerat de nuvarande riktlinjerna och det kan därmed vara bra att ha dessa teman i åtanke när vi tittar närmare på riktlinjerna. För enkelhets skull följer här en liten sammanfattning av de teman vi hittills nämnt. Det är påfallande i hur hög grad dessa hänger ihop.

### *Vilket uppdrag får revisorn?*

Att välja, samt hålla sig, till en revisionsstandard har uppenbarligen inte varit lätt för Sida. Det framgår tydligt att Sida vill att revisorn tar ställning avseende – d.v.s. bestyrker – projekten och programmen. Sida har alltsedan tillkomsten av revisionsregeln tydligt signalerat att revision ska göras enligt ISA. Samtidigt önskar dock Sida erhålla mer specifik information från revisorn än vad som framgår i revisorns rapportering efter ett uppdrag utfört enligt ISA. Detta har man försökt åstadkomma genom att begära även ett Management Letter, samt ge detaljerade instruktioner kring vad detta bör innehålla. Problem detta medfört är, bland annat, att revisorer uppfattat det som att man erhållit två uppdrag, alternativt att det uppdrag som getts är otydligt beskrivet.

### *Vilket uppdrag borde revisorn få?*

Eftersom Sida så tydligt gett uttryck för en vilja att styra revisorns granskning har exempelvis FAR lyft frågan om Sida inte istället borde överge ISA, d.v.s. bestyrkandeuppdrag, till förmån för en annan granskningsstandard som ger Sida bättre möjligheter till denna typ av styrning. Den standard som föreslås är SNT 4400. I denna standard kan Sida bestämma precis vilka granskningsåtgärder revisorn ska vidta och återrapportera mot. Det blir sedan upp till motparten (Sida) att avgöra huruvida projektet kan godkännas – d.v.s. revisorn bestyrker/avstyrker inte projektet. Sida har dock inte velat gå på denna linje, främst mot bakgrund av att Sidas handläggare generellt inte anses inneha rätt kompetens för att bedöma revisorns rapportering.

### *När ska revision genomföras hos SvEO?*

I grunden berör frågan ovan vad Sida önskar att revisorn ska ta ställning till, d.v.s. bestyrka. Frågan har även tydligt samband med diskussioner kring ”när” kostnader får tas upp, d.v.s. vilka redovisningsprinciper som är godtagbara för Sida. Om Sida väljer hållningen att en kostnad inte uppstår förrän medel spenderats ”på fältet”, d.v.s. hos LEO, så kan den svenska revisorn inte gärna utföra en granskning enligt ISA för projektet som helhet och bestyrka kostnaderna, innan dess att rapportering bestyrkt av lokal revisor har erhållits från LEO. Detta innebär dock ofta en ganska lång väntetid innan återrapportering kan sändas till Sida, förmodligen till så sent som i augusti/september året efter det att projektverksamheten har bedrivits (och ibland senare ändå).

### *Revision blir omfattande och (relativt sett) dyr för mindre projekt!*

Sidas äldre regelverk avseende revision inkluderade för mindre projekt möjligheten till förenklad revision, som inte behövde genomföras av auktoriserad revisor. I och med

revisionsregeln så försvann denna möjlighet. Detta resulterade i att småprojekt blev dyrare att hantera. Framförallt drabbade detta organisationer med många mindre projekt. Revisionskostnader är inte fullt ut proportionella mot mottagna bidrag – även om mindre bidrag ofta tar mindre tid att granska så är det generellt inte så att ett bidrag om 150 000 kronor tar halva tiden att granska jämfört med ett bidrag om 300 000 kr. Revisionen blir därmed oftast, som andel av de totala projektkostnaderna, mer kostsam för mindre projekt.

### **Viktiga dokument**

När det gäller Sidas nuvarande riktlinjer avseende revision av projekt som genomförs av civilsamhällesorganisationer finns i skrivande stund vissa centrala dokument att utgå ifrån:

- Organisationens avtal (samt underavtal) med Sida är själva kärnan. Tidigare fanns dokumentet ”Sidas instruktion för bidrag ur anslagsposten Stöd genom svenska organisationer i det civila samhället (”Sidas instruktion””, vilket bl.a. innehöll regler avseende revision (samt generella riktlinjer avseende exempelvis finansiell rapportering). Från avtal som undertecknas för 2014 och framåt inkluderas eller bifogas istället alla riktlinjer av denna karaktär till Ramorganisationernas respektive avtal med Sida. Som tidigare är det sedan upp till Ramorganisationerna att vidareförmedla relevanta delar av dessa riktlinjer till mottagande organisationer i efterföljande led.
- Sidas regel för insatshantering (ett internt dokument).
- Skriften ”Revisionshandbok för Sida” (ett internt dokument som uppdateras fortlöpande).
- Uppdragsbeskrivning för revision av årlig finansiell rapport på övergripande nivå för Ramorganisationer.
- Sidas standarduppdragsbeskrivning för årlig revision av projekt/program-stöd till NGOs.

Värt att notera är återigen det faktum att det i hög grad handlar om dokument som är interna för Sida – d.v.s. den centrala utgångspunkten avseende vilka krav som ställs på revision är alltså de avtal som organisationer har tecknat med Sida. Däremot kan det ändå vara av stor vikt att känna till även Sidas interna regelverk, eftersom detta ju ytterst även styr vilka möjligheter som organisationerna har att påverka de revisionskrav som kommer in i deras avtal med Sida. Det faktum att Sidas krav ska vidareförmedlas även längre ner i kedjan gör att dessa dokument även är intressanta för organisationer på denna nivå (exempelvis organisationer som erhåller medel från någon av Ramorganisationerna).

### *Vilket uppdrag får revisorn?*

Sidas regel för insatshantering innebär på flera sätt en större flexibilitet beträffande revision än vad som varit fallet de senaste åren – d.v.s. även om granskning enligt ISA (revision) alltså är normen, så finns det lägen där andra former av granskning kan bli tänkbara. Under rubriken ”Krav på revision av medelsanvändning” slås bl.a. fast att:

- ”För insatser finansierade med belopp som understiger gränsen för lågt värde vid direktupphandling kan andra former för kontroll av medelsanvändningen än revision användas.”
- ”När särskilda omständigheter så kräver kan andra former av kontroll än revision användas, efter beslut därom av ansvarig avdelningschef, även i fall då insatsbeloppet överstiger gränsvärdet enligt ovan.”

Gällande den första punkten kan sägas att gränsen för lågt värde vid direktupphandling i skrivande stund går vid 505 800 kr. Här synes alltså Sida – i likhet med det regelverk som fanns i bruk till 2008 – öppna upp för att en mindre granskningsinsats kan bli aktuell för lägre bidrag. Formuleringen ”kan andra former för kontroll av medelsanvändningen än revision användas” är dock



ganska vag. Vad innebär egentligen denna? Återigen styr avtal: Sida avtalar som utgångspunkt alltid att revision ska utföras. Detta innebär att såvida inte organisationens avtal uttryckligen säger att andra former av kontroll än revision kan bli aktuellt, så ska revision genomföras för alla projekt, oavsett storlek. Detta är viktigt att notera! Det är i de flesta fall upp till organisationerna själva att påtala när undantag är nödvändiga. Värt att notera är även att detta tillägg innebär att organisationer med många mindre projekt eventuellt kan få gehör av Sida för vissa undantag

**Men!** Som är tydligt i den andra punkten går Sida ännu längre i sin flexibilitet avseende revisionen: genom tillägget att ”andra former av kontroll” kan bli aktuellt även i fall då insatsbeloppet överstiger direktupphandlingsgränsen, kan i teorin revisionen avtalas bort även i andra projekt. Så som detta tillämpats hittills av Sida förefaller granskning enligt särskild överenskommelse vara ett vanligt alternativ i detta sammanhang.

Sida har tagit fram två generella uppdragsbeskrivningar för årlig revision – en av dessa är särskilt avsedd för Ramorganisationers beställning av revision, medan den andra är mer generell. Någon av dessa uppdragsbeskrivningar biläggs i regel till de avtal som Sida tecknar med organisationer (såväl Ramorganisationer som ”andra” organisationer) och blir på så vis i praktiken de avtalsrum där revisionskraven listas. En vanlig avtalsformulering är:

*”Revisionen ska utföras i enlighet med internationell revisionsstandard, ISA 800/805, och utföras enligt uppdragsbeskrivningen för revision, bilaga X. Sida ska godkänna valet av revisor samt godkänna uppdragsbeskrivningen för revision om den avviker från bilaga X”.*

I korta ordalag innebär det alltså att standarduppdragsbeskrivningen ska användas, om inte annat avtalas med Sida.

### *Standarduppdragsbeskrivning för Ramorganisation*

Utgångspunkten i uppdragsbeskrivningen är just att revision ska utföras i enlighet med ISA 800/805, precis som var fallet i den ”gamla” revisionsregeln.

Här finns dock en intressant nyhet jämfört med äldre riktlinjer! Sida ger nämligen i uppdragsbeskrivningen även revisorn ett tilläggsuppdrag enligt SNT 4400. I tilläggsuppdraget ges revisorn i uppdrag att särskilt granska vissa av Sida specificerade aspekter av projektet. Dessa aspekter förväntades tidigare i regel inkluderas i ett Management Letter, utan att ytterligare ett uppdrag gavs. Detta är givetvis en positiv förändring, i så mån att det bör bidra till att minska förvirringen bland revisorer. Som beskrevs tidigare har det Management Letter som Sida bett om av många revisorer uppfattats som just ett ”dolt” SNT4400-uppdrag. Intressant i detta sammanhang är dock att Sida fortfarande begär att få ett Management Letter där ”Revisorn ska dokumentera all kommunikation om väsentliga frågor med styrelsen eller organisationsledningen” – det är alltså enligt riktlinjerna nu tre olika dokument som revisorn ska upprätta. Detta låter onekligen som en onödigt betungande rapportering, särskilt mot bakgrund av att revisorns granskningsrapport enligt SNT 4400 förmodligen kommer att innehålla en hel del överlappande information jämfört med Management Letter. Vidare kvarstår på detta sätt även problematiken kring att ett Management Letter som uppvisas för givaren riskerar att bli urvattnat.

### *Standarduppdragsbeskrivning för NGO<sup>12</sup>*

Denna uppdragsbeskrivning är i de flesta delar lik den ovan beskrivna. Här fastställs att revision ska utföras i enlighet med ISA 805. Skillnaden ligger främst i tilläggsuppdraget enligt SNT 4400. I uppdragsbeskrivningen för Ramorganisationer fastställer Sida ett antal punkter som alltid ska

---

12 Non-Governmental Organisation.

ingå i denna granskning. I kontrast till detta så har uppdragsbeskrivningen för NGOs gjorts mer flexibel, på så vis att den listar ett antal exempel på extra granskningspunkter att inkludera i revisorns uppdrag. Vad som i slutändan faktiskt ska ingå i SNT 4400-uppdraget avgörs alltså från fall till fall av Sidas handläggare vilket rimligtvis borde ske i dialog med revisionskunnig personal hos NGO.

Enligt en helt ny uppdatering (maj 2015) öppnar Sida, i denna uppdragsbeskrivning, upp för att management letter ej behöver upprättas om den information som skulle ha inkluderats i detta redan finns nämnd i rapporteringen av tilläggsuppdraget enligt SNT 4400. Vi ser det som mycket positivt att Sida tagit till sig av våra diskussioner avseende det diskutabla värdet av, samt de problem som medföljer av, att använda management letter som ett rapporteringsdokument. Vi anser dock att det inte torde finnas något som hindrar Sida att gå ett steg längre och redan i SNT 4400-uppdraget inkludera granskningspunkter som säkerställer att management letter ej behöver krävas (även om nuvarande formulering minskar risken för ”dubbelrapportering” där samma observationer behöver nämnas i två rapporteringsdokument, så kommer i vissa lägen alltså tre rapporteringar krävas, något som ur vår synvinkel bör kunna undvikas).

### ***Revisorns uttalande och tidpunkt för revision***

Som nämndes ovan ligger dessa frågor nära frågan om vilka redovisningsprinciper Sida tillåter samt vad man önskar att revisorn ska bestyrka – utbetalningar eller kostnader?

Frågan är särskilt intressant för Ramorganisationer. Delvis som följd av råden från konsulterna som fick i uppdrag att utreda Sidas krav gällande rapportering och revision, så har Sida inte gjort ett entydigt val i denna fråga. Sida öppnar upp för såväl ”kontantprincipen” (vilket innebär att de medel den svenska organisationen betalat ut till lokal

samarbetspartner ska ses som en kostnad) och redovisning enligt ”bokföringsmässiga grunder” (vilket innebär att endast de medel som verkligen spenderats av lokal samarbetsorganisation får tas upp som kostnad). Sida har således valt att blanda begreppen ”kostnader” och ”utbetalningar” i sin instruktion för finansiell rapportering, som riktar sig till Ramorganisationer. ”Kostnader” kan i normalfallet endast uppstå hos Ramorganisationen och avser de medel som förbrukas hos denna organisation, exempelvis för administration. Medel som vidareförmedlas till samarbetsorganisationer längre ned i kedjan (exempelvis andra svenska organisationer eller lokala organisationer) benämns inte som kostnader utan kallas istället just för ”utbetalningar”.

Bakgrunden till detta är som nämnts att revisorn annars inte skulle kunna genomföra ett bestyrkandeuppdrag (eftersom revisioner från lokala mottagare ofta inte erhålls förrän efter det att revisionen i Sverige ska ske enligt Sidas tidsplan). Som en vägledning, har till instruktionen även bifogats ett dokument som tydliggör vilka redovisningsprinciper som ska användas för respektive post. Genomgående är det så att poster benämnda som ”utbetalningar” ska redovisas enligt kontantprincipen (d.v.s. direkt tas upp som kostnader i samband med att utbetalning sker) medan poster benämnda som kostnader ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder (en kostnad uppstår först när medlen är förbrukade, d.v.s. använda för sitt tänkta ändamål).

Rörigt? Ja, ganska. Den mest centrala poängen att ta med från detta resonemang är dock att den rapportering som revisorn ska granska, enligt Sidas mall, ofta i hög grad kan bestå av utbetalningar, snarare än kostnader för aktiviteter som genomförts, mot bakgrund av Sidas krav avseende tidpunkt när rapportering ska inkomma. Denna tidpunkt infaller generellt för tidigt för att samtliga revisionsrapporter från organisationer i efterföljande led

ska hinna erhållas. Det är ju generellt så att verksamheten ”på fältet” ofta implementeras av en annan organisation än den svenska.

#### *Revision av utbetalningar*

En viktig fråga i detta sammanhang är dock vilket värde revisionen tillför givet dessa begränsningar. Räcker det verkligen för Sida att bara veta att pengar har betalats ut till fältet? Större delen av Riksrevisionens rapport 2007 ägnades ju åt att kritisera att Sida hade för svag kontroll över vad som faktiskt hände med medlen i fält! På vilket sätt är nuvarande riktlinjer bättre, betraktat utifrån denna aspekt? Frågan känns befogad. Den lösning som nu valts kan inte gärna ses som annat än en nödlösning. Sida förlitar sig även i hög grad på att organisationernas svenska revisorer, vid ett senare tillfälle, följer upp att revisionsrapporter från tidigare led faktiskt inkommit. I Sidas uppdragsbeskrivning för revision av ramorganisationer har vi i avtal med ramorganisationer noterat en granskningspunkt som enligt Sida syftar till att säkerställa att revisorer följer upp tidigare års utbetalningar:

*Granska huruvida det finns en obruten kedja av revisor granskade finansiella rapporter enligt de krav som stipuleras i Avtal med allmänna villkor, § 7 mellan ORG och Sida/CIV-SAM avseende föregående år lämnade bidrag. Granskningen skall omfatta verifiering av insatser motsvarande minst X % av utbetalda medel samt X % av antalet lämnade bidrag.*

I vårt tycke inkluderar denna skrivning många oklarheter. Hänvisningen till paragraf sju i ”Avtal med allmänna villkor” förefaller vara felaktig; vår tolkning är att Sida åsyftar artikel 8 i Avtal om allmänna villkor. Givet formuleringen ovan att granskningen ”skall omfatta verifiering av insatser motsvarande minst X% av utbetalda medel” finns

det dock en betydande risk att revisorer nöjer sig med att säkerställa att rapportering från lokala revisorer avseende att medel har utbetalts har erhållits. Motsvarande skrivning finns intaget i uppdragsbeskrivningen som avser NGO:s.

Även om Sida kommer fram till att det räcker med att medel utbetalats är en ytterligare fråga huruvida detta verkligen räcker för att organisationens svenska revisor ska kunna avge en revisionsberättelse för organisationen som helhet. För många organisationer som sysslar med biståndsverksamhet torde större delen av organisationens verksamhet (alternativt större delen av den verksamhet organisationen finansierar) bedrivs i fält. För den svenska revisorn är det därmed inte tillräckligt att konstatera att medel utbetalts – detta säger ingenting om huruvida organisationen genomfört verksamhet i enlighet med sitt ändamål. Utbetalningar är därmed, kort sagt, inte tillräckliga som revisionsbevis.

### ***Hur bör organisationer agera?***

Sidas nya riktlinjer har den fördelen att det i grunden är mer flexibelt än de riktlinjer som funnits under senare år. Denna flexibilitet är det dock högst troligt att de flesta organisationer aldrig ser, eftersom utgångspunkten är att revision avtalas ”som vanligt”, med hänvisning till Sidas standarduppdragsbeskrivning för revision. Det kan faktiskt sägas vara upp till varje organisation att själva påtala i de fall behov av mer ”anpassad” revision föreligger. Vi har utifrån kommunikation med Sida fått intrycket att Sida inte alls är främmande för denna typ av dialog (åtminstone avseende revision bortom SvEOs nivå). Vi vet även att det finns flera situationer där organisationer skulle ha nytta av att frånga standardmallen. Mot bakgrund av detta vill vi avsluta detta kapitel med att ge några tips och råd om hur organisationer kan agera för att få en så värdeskapande revision som möjligt.

### *Att tänka på vid ingående av avtal*

Avtalet styr. Organisationens åtaganden gentemot Sida slås fast i organisationens avtal med Sida, samt eventuella bilagor till detta – detta är en självklarhet för många organisationer. I kontrast till detta, upptäcker revisorer ofta att organisationer begått större eller mindre avtalsbrott, mot bakgrund av att paragrafer i avtalen i praktiken är omöjliga att leva upp till, exempelvis till följd av projektets omgivning där verksamheten måste genomföras i en miljö där revision inte är möjlig att genomföra. Vi vill därför i detta sammanhang slå ett slag för att verkligen läsa avtalen noggrant och fundera över dess konsekvenser innan de ingås.

Som beskrivits ovan, så innehåller Sidas riktlinjer en viss flexibilitet som kan vara applicerbar i det enskilda fallet. Om det finns avtalsvillkor som inte är möjliga, eller mycket svåra, att leva upp till så bör dessa därmed lyftas fram till en dialog med givaren. Det är alltid den närmsta givaren som ska kontaktas – d.v.s. organisationer som inte ingått avtal med Sida direkt, utan erhåller stöd genom en Ramorganisation, ska i detta läge kontakta Ramorganisationen, som i sin tur kan kontakta Sida vid behov.

Det kan i detta sammanhang även vara värt att fundera kring vilken typ av granskning (revision eller annan granskning) som känns värdefull för den egna organisationen. Har organisationen många mindre projekt? Är det rimligt att alla dessa projekt ska undergå revision enligt standardmallen? Kanske kan det i vissa fall räcka med att ett urval av projekten revideras, alternativt att en mer begränsad granskning (enligt exempelvis SNT 4400) genomförs?<sup>13</sup>

En organisation som vidareförmedlar medel till andra organisationer bör även fundera över tydligheten i de

---

13 Det är dock viktigt att "småprojekt" inte blir en väsentlig del av bidragstotalen, då uppföljning och revision (samt även givarens administration) av dessa bidrag i så fall riskerar att bli orimligt dyr och ineffektiv.

revisionsinstruktioner som vidareförmedlas. Även om Sidas riktlinjer avseende revision har blivit tydligare, så finns som ovan nämnts fortfarande vissa områden där dessa kan upplevas som otydliga. För att nämna ett exempel så har vi svårt att förstå varför Sida vill kräva ett uttalande enligt ISA i kombination med ett Management Letter och ett granskningsuppdrag enligt SNT 4400. Detta riskerar att vålla huvudbry för revisorer som inte är insatta i de diskussioner som ligger bakom detta ovanliga upplägg. Ett alternativ till detta upplägg, som Sida faktiskt har godtagit i vissa fall, är att SNT 4400-uppdraget anpassas på ett sådant sätt att Management Letter inte behövs. Vi har dock aldrig sett något exempel där detta har godkänts i första ledet, hos en svensk organisation. Enligt vår mening innebär borttagandet av krav angående Management Letter att uppdragsbeskrivningen till revisorerna blir mer lättförståelig; vilket med stor sannolikhet även resulterar i att revisorernas rapportering blir tydligare och mer lättförståelig för mottagaren.

*”Hur ska vi agera om vi inte kan följa avtalet?”*

Svaret på frågan är i linje med vad som beskrivits ovan: en dialog med givaren är alltid att föredra framför ”egna” lösningar på problemet. Det kan finnas goda skäl att avvika från ingångna avtal – det kan ju till och med i flera fall vara önskvärt ur givarens synpunkt att avtalet inte efterlevs givet den uppkomna situationen. Rekommendationen blir följaktligen att ta kontakt med givaren och påtala problematiken. Det är sannolikt att problemet därmed kan lösas. Det är viktigt att de lösningar som bestäms också formaliseras skriftligt, ett minimum i detta sammanhang är att givaren bekräftar överenskommelsen i ett mail.



---

## *4. Tankar och idéer för en värdeskapande revision, annan granskning samt uppföljning.*

I det ovanstående har vi till stor del fokuserat på befintliga regelverk, hur regler kan tolkas och vad detta får för praktisk betydelse. I detta avslutande kapitel vill vi vara mer framåtsyftande och lägga större vikt vid den utveckling som vi anser önskvärd. Vi vill i detta även sätta fokus på den viktiga, men svåra, roll som revisionen har för ett effektivt bistånd, samt hur denna roll kan optimeras.

Under rätt förutsättningar, där en förtroendefull samverkan byggs mellan givare, organisationer i Sverige, deras lokala samarbetsparter samt anlitate revisorer, blir revisionen ett mycket användbart kommunikationsverktyg som kan flagga för brister, men även tillhandahålla stöd.

En väl genomförd revision är aldrig endimensionell – givarnas samt organisationernas verksamheter kan sällan ses i svart eller vitt; helt enkelt eftersom verkligheten är mer komplex än så. Ändå är det just dessa färger som oftast skiner igenom i den allmänna debatten där ord som ”skandal” och ”succé” är vanligt förekommande och vi märker att det finns ett tryck gentemot revisorer att falla in i detta mönster. En sådan utveckling är knappast önskvärd då detta mycket sannolikt skulle motverka en förtroendefull relation mellan revisorerna och organisationerna. Nyckelordet för att hamna rätt i balansgången är kompetens hos samtliga inblandade aktörer. Finns denna kompetens, finns även utrymme för en konstruktiv dialog där revision inte är liktydigt med en fundamentalistisk bokstavstolkning.

Det är av godo med kompetens, men även en kompetensutveckling är av vikt för lärande och en förbättrad intern kontroll. Revisorn får inte bli ett hinder i detta, där organisationerna behöver skydda sig genom att dölja sina tillkortakommanden.

### ***Vad menar vi med värdeskapande revision och annan granskning?***

En effektiv och värdeskapande granskning, så som vi ser det, ger mottagaren av granskningen tillräcklig information utifrån mottagarens behov betraktat. Vad som är "tillräckligt" kommer alltid vara föremål för diskussion och argumentation, men den springande punkten är att mottagaren gjort ett väl genomtänkt samt kunskapsbaserat val avseende vilken information som denne behöver. Den värdeskapande granskningen är således effektiv på så vis att revisorn fokuserar på det som mottagaren av granskningen vill veta – varken mer eller mindre. Detta behöver inte alltid innebära en snävt definierad granskning. Det finns i vissa lägen behov av breda granskningar, som kan resultera i bestyrkande och råd som ger organisationen ytterligare stöd i sitt fortsatta arbete. Detta är, enligt oss, det andra "benet" av en värdeskapande granskning; den bidrar på ett konkret sätt till att stärka den granskade organisationen. Organisationen får genom granskningen tillgång till revisorns hela kompetens och kan, genom revisorns råd, stärka sin medelshantering samt organisation på ett sätt som minskar risk för framtida fel och oegentligheter samt direkt möjliggör en mer effektiv biståndsverksamhet.

### ***Vilken granskning behövs?***

Granskning av utbetalda medel är ett område som inrymmer många svåra överväganden för Sida. Det finns en mängd egenskaper som kan sägas känneteckna de "ideala riktlinjerna", vilka enskilda är svåra att argumentera mot, men likafullt är komplicerade att förena. Detta återspeglas inte minst i utvecklingen av Sidas riktlinjer under de senaste åren.

Att Sidas riktlinjer avseende granskning bör vara tydliga skulle nog de flesta säga är en självklarhet. Och Sidas riktlinjer blev mycket riktigt tydligare när det slogs fast att samtliga medel skulle granskas enligt ISA (d.v.s.

revision). Men tydlighet kan komma till ett pris: minskad flexibilitet. När möjligheten till förenklad granskning avseende mindre projekt togs bort ur riktlinjerna (2008) så blev revisionskostnaderna för dessa projekt i flera fall oproportionerligt höga. Det blev uppenbart att de ideala riktlinjerna även bör kännetecknas av flexibilitet på så vis att granskningsinsatsen kan anpassas efter storleken på bidrag (något som nuvarande riktlinjer tagit fasta på). Detta innebär i sin tur flexibilitet avseende den information som Sida önskar erhålla från revisorns granskning.

En avgörande punkt för huruvida en granskning är värdeskapande eller ej är, som vi ser saken, just vilken information som granskningen utmynnar i och om denna är otillräcklig, tillräcklig, eller rent av överflödigt för mottagarens syften. Sidas i nuläget tredelade rapportering (i standardfallet), med en revisorsrapport, ett Management Letter samt ett SNT 4400-uppdrag, ger sken av att Sida önskar veta allt och detta alltid – d.v.s. både ha hängslan och livrem.

### *ISA ger ett tydligt ställningstagande*

Det faktum att en revision utmynnar i ett uttalande har fördelen att beställaren får ett tydligt ställningstagande från revisorn avseende det granskade. Bland nackdelarna märks dock att informationen utöver detta ställningstagande är relativt knapphändig i revisorns rapportering från denna typ av granskning: Sida har ingen möjlighet att konkret styra vilka granskningsåtgärder revisorn grundar sitt ställningstagande på och i sin revisorsrapport lyfter revisorn endast mycket allvarliga iakttagelser (d.v.s. av en allvarlighetsgrad som genererar en anmärkning, ett s.k. orent uttalande). Utöver det faktum att revisorn uttrycker att projektet är ”OK” (eller i extremfallet ej OK) utifrån uppsatta kriterier får Sida ingen ytterligare information från en revision.

### *Sida vill ha mer information*

Sida önskar, helt förståeligt, mer information och vill vara säkra på att revisorn utfört vissa specifika granskningsåtgärder. Sida vill dessutom erhålla mer information i rapporteringen än endast huruvida rapporteringen är ”OK” eller ej. Detta är förmodligen anledningen till att Sida traditionellt även efterfrågat och alltjämt efterfrågar ett Management Letter.

Sidas uppdragsbeskrivning ger – i och med formuleringen ”revisorn skall dokumentera all kommunikation om väsentliga frågor med styrelsen eller organisationsledningen i ett Management Letter” – intrycket att Sida utgår ifrån att detta dokument ska innehålla långtgående information. Detta antagande är dock, som ovan omnämnts, inte oproblemiskt. Dels är dokumentet som sådant normalt inte avsett att vara ett externt rapportdokument utan snarare ett sätt för revisorn att ge den granskade organisationen tips om förbättringsmöjligheter. Dels har Sida inte heller i detta dokument formellt möjlighet att styra innehållet (även om tidigare upplagor av Sidas riktlinjer gett det intrycket). Det är mot bakgrund av detta som Sidas beslut att inkludera även ett SNT 4400-uppdrag som standard i sina riktlinjer för granskning bör betraktas. I detta SNT 4400-uppdrag förefaller Sida vilja fånga upp information som en revisor kanske underlåtit att omnämna i ett Management Letter, men som Sida ändå vill veta, samt även säkerställa att revisorn verkligen granskar det som Sida finner relevant.

### *Frågetecken kring definition av ”väsentlig information”*

Ett frågetecken är dock huruvida Sida och revisorerna har en likartad bild av vad ”väsentlig information” innebär i detta sammanhang. I synnerhet avseende lokala revisorer (men troligen även beträffande en del revisorer i Sverige)

finns enligt oss anledning att ifrågasätta detta. Risken är därmed stor att Sida antingen (beroende på revisorns tolkning) erhåller otillräcklig information, alternativt överflödigt information i Management Letter. Det är även (också detta beroende på tolkning) en uppenbar risk att informationen i Management Letter samt informationen i den särskilda rapporten från SNT 4400-uppdraget i hög grad är överlappande.

Vi har alltså en situation där Sida i utgångsläget, d.v.s. såvida inte annat överenskommit, kräver en revisorsrapport, ett Management Letter, samt en SNT 4400-rapport för samtliga projekt – en tredelad rapportering! En berättigad fråga i sammanhanget är om detta verkligen, i samtliga fall, är nödvändigt och effektivt.

### *Exempel från EU*

Låt oss snegla på andra givare. Exempelvis EU<sup>14</sup> ger i hög grad endast ett uppdrag, enligt SNT 4400 (eller den internationella motsvarigheten, ISRS 4400), där EU tydligt specificerat vad revisorn ska granska. Detta har fördelen att EU får önskad information direkt – EU kan själva styra vad revisorn ska göra och ge information om. Denna information erhålls i en rapport. Upplägget ger tydlighet och granskningen fokuseras bara till det givaren verkligen vill veta – ingen överflödigt information. EU blir på detta sätt inte bundna av vad revisorn uppfattar som ”väsentligt”. Dessutom undviks hela problematiken med att använda Management Letter som ett rapporteringsdokument samt frågan om eventuell överlappning mellan vad som står i Management Letter och vad som står i SNT 4400-rapporten. Revisorn ges ett uppdrag och detta ger mottagaren den information som denne vill ha samt en säkerhet beträffande vad revisorn faktiskt har granskat. Det förefaller alltså finnas många skäl som talar för detta upplägg.

---

14 Ett av flera exempel är sjunde ramprogrammet.

Gällande EU:s granskningsuppdrag bör i detta sammanhang nämnas att dessa uppdrag inte sällan är mer långtgående, beträffande den mängd granskning revisorn måste göra (exempelvis kan antalet stickprov styras i revisorns uppdragsbeskrivning), än vad som vanligen är fallet när revision genomförs. Det kan således ibland vara så att en granskning genomförd enligt särskild överenskommelse ger större trygghet än en revision (om vi anammar utgångspunkten att mer granskning betyder större säkerhet, något som förvisso emellanåt kan diskuteras).

### ***Om vikten av kompetens***

#### ***...hos Sida som mottagare***

Den potentiella nackdelen med en granskning enligt SNT 4400 är att mottagaren, exempelvis EU, själv måste ta ställning till huruvida det sammantagna resultatet av granskningen kan bedömas vara "OK" eller ej. Revisorn gör inget sammanfattande uttalande och tar således inte heller ställning för eller emot. Som tidigare har nämnts, så har Sida av FAR rekommenderats att överväga om inte SNT 4400 vore en lämplig standard att utgå ifrån, men har här gjort bedömningen att denna typ av granskning inte räcker, främst mot bakgrund av att Sidas handläggare inte anses ha tillräcklig kompetens för att själva bedöma revisorns rapportering när ett uttalande saknas.

En berättigad fråga i sammanhanget är dock om inte redan nuvarande rapportering egentligen förutsätter denna kompetens? Eftersom Sida inte nöjer sig med den information som framgår av en revisorsrapport så förefaller det vara så att Sida förlitar sig på att handläggaren ska förstå även den övriga rapporteringen från revisorn. Eller är hållningen den att handläggaren "åtminstone" förstår revisorsrapporten, men att det får ses som en ytterligare bonus om handläggaren lyckas tillgodogöra sig informationen i SNT 4400-rapporten samt Management Letter?

Även om så är fallet är det ytterst tveksamt om en handläggare klarar sig utan gedigen kompetens avseende revision, även med nuvarande riktlinjer. För verkligheten är inte alltid så enkel att alla uttalanden alltid ser likadana ut, i synnerhet kan detta vara fallet när revisionen är utförd av en lokal revisor, i ett annat land, i en annan världsdelen.

*...hos samtliga involverade parter*

Det är inte sällan vi i vår granskning upptäcker att revisorer i sin rapportering gjort uttalanden som ger anledning att ifrågasätta huruvida Sidas riktlinjer verkligen följts. Det krävs helt enkelt kompetens för att avgöra vad revisorn uttalat sig om samt för att fastställa att revisorn har använt sig av rätt standard i genomförandet och rapporteringen av sin granskning. Syftet med denna argumentation är givetvis inte att säga att ett uttalande saknar värde. Självklart bör det väga tungt om en yrkesverksam revisor arbetat enligt den etablerade internationella standarden för revision och utifrån denna granskning beslutat sig för att avge ett ”rent” uttalande. Men mot bakgrund av de utmaningar som ofta finns vad gäller att förstå rapporteringen från revisorer, så är det helt nödvändigt att Sida tillser att handläggarna, i den mån detta saknas, har rätt kompetens avseende granskning och revision – detta oavsett om Sida använder sig av nuvarande utformning av riktlinjer avseende revision (med uttalande, management letter och SNT 4400-rapport) eller om Sida istället väljer ett renodlat och specificerat SNT 4400-uppdrag.

Det är värt att i sammanhanget nämna att Sidas handläggare även har ett stort ansvar för vilken typ av granskning det faktiskt avtalas om i avtalet mellan Sida och SvEO, genom deras roll i kontrakteringen – detta understryker ytterligare vikten av att handläggarna har kompetens beträffande granskning och revision. Givet den flexibilitet som numera inryms i Sidas riktlinjer så har Sidapersonalens

kunskaper avseende granskning fått än större betydelse på så vis att Sida numera från fall till fall, enligt Sidas insatsregel, har möjlighet att avgöra vilken typ av granskning som i varje enskilt fall behövs och därmed har att skriftligen avtalas.

Kompetensutvecklingen bör inte begränsas bara till Sidas handläggare. Som vi lyfte fram i inledningen krävs kompetens i alla led för att en värdeskapande granskning ska vara möjlig. Organisationernas handläggare och övrig berörd personal måste ha tillräcklig kunskap om regelverk och revision, för att kunna föra en dialog med Sidas handläggare kring vilken revision, eller granskning, som är lämplig för olika insatser. Sidas riktlinjer, så som de är utformade, lägger över ett stort ansvar på mottagande organisationer i form av att dessa har att tillse att Sidas riktlinjer vidarebefordras till mottagande organisationer i senare led samt kontrollerar att den lokala revision som genomförs uppfyller kraven. Även detta ansvar fordrar en ansenlig kunskap om revision. Vår bedömning är att denna kunskap i dagsläget ibland är bristfällig, i synnerhet utanför de större organisationerna.

En ytterligare potentiellt svag länk är det faktum att det krävs att en revisor är ”specialist” på Sidas riktlinjer och granskning av biståndsprojekt (inkluderande standards för revision och annan granskning) för att granskningen ska kunna genomföras med kvalitet och därmed ge det stöd och den säkerhet granskningen och uttalandet är avsedda att åstadkomma. Vi har under de senaste åren dessvärre sett en mängd revisorsrapporteringar som inte följer anvisad eller lämplig standard. Det är tydligt att det finns brister på detta område i dagsläget och kompetensutveckling även av revisorer förefaller därmed vara nödvändigt.

### ***När ska revision och annan granskning ske?***

Sidas nuvarande redovisningsprinciper i kombination med den snäva tidsplan som vanligen sätts för revision av



rambidrag innebär att en stor del av revisornas granskning av Ramorganisationer begränsas till att konstatera huruvida utbetalning har skett (samt att betalningen mottagits av lokal organisation), snarare än att granska om det finns underlag i form av lokal revision för de kostnader som uppstått i fält. Det är, som vi ser det, i nuläget oklart om/när det ska följas upp att revision i efterföljande led faktiskt har skett samt att denna inte indikerar att medel kvarstår hos lokal samarbetsorganisation. Till stor del synes detta vara beroende av att organisationens revisor på eget initiativ gör denna uppföljning. Det kan enligt vår mening starkt ifrågasättas om en revision som stannar vid att konstatera att utbetalningar skett och mottagits kan klassificeras som värdeskapande.

### *Avslut samt våra rekommendationer*

I en text av detta slag är det lätt att fastna i att leta fel och brister. Det ska därför, så här i slutet, framhållas att Sidas riktlinjer avseende revision idag är i ett väsentligt bättre skick än de var år 2007. Faktum är att Sida står sig väl i jämförelse med flera andra myndigheter. Med detta sagt, så finns det dock, som denna skrift pekat på, en hel del förbättringsmöjligheter. I sann revisorsanda vill vi därför avsluta denna skrift med att sammanställa våra rekommendationer avseende framtidens revision och annan granskning av Sidamedel:

1. Sidas riktlinjer bör förenklas på så vis att tre rapporteringsdokument inte är normen. Sida bör överväga att utöka det enskilda användandet av granskning enligt särskild överenskommelse enligt SNT/ISRS 4400.

Att som i nuläget sätta normen att revisornas rapportering, om inget annat avtalats, bör inkludera ett bestyrkande enligt ISA 800/805, ett Management Letter (av oklar omfattning) samt en ytterligare granskning enligt SNT 4400, kan rimligen inte vara effektivt. Kravet

avseende Management Letter är förvirrande mot bakgrund av att detta helt enkelt inte är ämnat att vara ett rapporteringsdokument till en tredje part, såsom Sida. Faktum är att Sida rent av genom sina krav kan bidra till att revisorer undviker att ge den granskade organisationen välbehövligen råd, eftersom detta kan ställa organisationen i sämre dager gentemot Sida. Det bör även i detta sammanhang påpekas att material inlämnat till Sida, i och med offentlighetsprincipen, blir offentligt om det inte särskilt hemligstämplas (vilket vi uppfattar är sällsynt förekommande).

Eftersom Sida förefaller vilja styra den granskning revisorn har att utföra så vore det sannolikt mer praktiskt om Sida helt övergick till att efterfråga rapportering enligt SNT 4400. Om ett uppdrag av denna typ formuleras på rätt sätt skulle detta med fördel kunna ersätta bestyrkandet enligt ISA 800/805 samt Management Letter – tre uppdrag skulle således kunna bli ett. Detta förutsätter dock att Sida är trygga med att myndighetens handläggare, med stöd av Sidans revisionsrådgivare, besitter nödvändig kunskap för att utifrån revisorns rapportering kunna bedöma om ett projekts rapportering håller måttet, eller ej.

Så länge ett bestyrkande ändå bedöms nödvändigt av Sida, vore en enkel och välkommen förändring att i ett SNT 4400-uppdrag infoga frågeställningar som Sida annars önskat få belyst i ett Management Letter.

## 2. En väsentlig och generell kompetenshöjning avseende revision och annan granskning är nödvändig för såväl Sida som granskade organisationer och revisorer.

Det finns, bland samtliga involverade parter, ett generellt kompetensunderskott avseende granskning av biståndsmedel; vad som ska beställas (och hur), hur granskningen bör utföras, hur den ska förstås samt hur den bör användas.

Såväl organisationer som Sidas personal bör erbjudas nödvändig utbildning. Sida bör även överväga att, åtminstone för svenska revisorer, införa certifieringskrav för granskning av Sidamedel för att säkerställa att alla inblandade revisorer är kapabla att avlämna en rapportering i enlighet med Sidas krav. Denna typ av certifiering skulle även medföra att det blev lättare för organisationerna att identifiera lämpliga revisorer.

3. Sida bör ta ett helhetsgrepp avseende granskningen av Ramorganisationer och säkerställa att denna fokuseras på kostnader, snarare än utbetalningar. Nuvarande modell innebär att revisorernas insats stundtals begränsas till att konstatera huruvida utbetalning har skett, snarare än huruvida (och hur) medlen använts. Det finns flera olika vägar för att undvika denna situation. Sida kan exempelvis välja att senarelägga Ramorganisationernas rapportering, så att dessa hinner erhålla samtliga revisioner från LEO, innan dess att granskning sker hos Ramorganisationen. Ett annat alternativ är att i riktlinjerna även inkludera krav om återrapportering avseende inkomna revisionsrapporteringar från fältet – d.v.s. att revisorer efter ramgranskningen, när Ramorganisationen erhållit samtliga rapporter från LEO, gör en kompletterande granskning och rapportering, alternativt vid visst tillfälle rapporterar att viss återrapportering saknas.
4. Svenska organisationer bör införa som rutin att bifoga en tydlig Terms of Reference, anpassad för det specifika fallet, avseende revision i avtal med partners i efterföljande led. Detta förbättrar väsentligt förutsättningarna för att den svenska organisationen erhåller rätt typ av rapportering inkluderande revision/granskning från partnern.









## ***Revision och granskning av Sidamedel*** En guide till mottagande organisationer – tankar för en värdeskapande revision

PwC Sverige är marknadsledande inom revision, redovisning, skatte- och affärsrådgivning med 3 600 medarbetare och verksamhet på 100 orter runt om i landet. Med erfarenhet och unik branschkunskap utvecklar vi värden för våra 60 000 kunder vilka utgörs av globala företag, svenska storföretag och organisationer, mindre och medelstora, främst lokala företag samt den offentliga sektorn.

PwC Sverige drivs som en självständig och oberoende juridisk enhet. Vi ingår i det globala nätverket PwC och delar våra kunskaper, erfarenheter och lösningar med 195 000 medarbetare i 157 länder för att utveckla nya perspektiv och praktiska råd.

