

## FARS REKOMMENDATIONER I ETIKFRÅGOR

**EtikR 1 Yrkesetiska regler**

(januari 2012)

<b>Vad innebär god yrkessed?</b> .....	2
<b>A. Internationella yrkesetiska reglers påverkan på svensk yrkesetik</b> .....	2
<b>Inledande kommentar</b> .....	2
<b>B. Svensk yrkesetik</b> .....	3
<b>Definitioner</b> .....	3
<b>Revisions- och rådgivningsbranschen och dess uppgift</b> .....	4
<b>Vad innebär FARs yrkesetiska regler?</b> .....	5
<b>Särskilt om bestyrkandeuppdrag</b> .....	6
<b>Särskilt om rådgivningsuppdrag</b> .....	6
<b>Regel 1 – God yrkessed</b> .....	6
<b>C. Integritet och objektivitet samt opartiskhet och självständighet</b> .....	6
<b>Regel 2 – Professionell uppträdande</b> .....	7
<b>Regel 3 – Organisation av verksamheten</b> .....	8
<b>Regel 4 – Arvodesdebitering</b> .....	9
<b>D. Tystnadsplikt och upplysningsplikt</b> .....	10
<b>Regel 5 – Tystnadsplikt</b> .....	10
<b>E. Kompetens och yrkesutövning</b> .....	12
<b>Regel 6 – Vidareutbildning</b> .....	13
<b>Regel 7 – Yrkesutövning</b> .....	14
<b>Regel 8 – Förhållandet till kolleger</b> .....	14
<b>Regel 9 – Publicitet och marknadsföring</b> .....	15
<b>F. IESBAs etiska regler, avsnitt 290</b> .....	15
<b>Definitioner</b> .....	15
<b>Oberoende – revisionsuppdrag och översiktliga granskningar</b> .....	19
Innehåll .....	19
Avsnittets struktur .....	20
Ett principbaserat ramverk för oberoende .....	21
Nätverk och nätverksföretag .....	22
Företag av allmänt intresse .....	24
Närstående företag .....	24
De som har ansvar för företagets styrning .....	24
Dokumentation .....	24
Uppdragsperiod .....	25
Samgåenden och förvärv .....	25
Andra överväganden .....	27
Tillämpning av det principbaserade ramverket för oberoende .....	27
Ekonomiska intressen .....	27
Lån och garantier .....	30
Affärsrelationer .....	31
Familjeband och andra personliga relationer .....	32
Anställning hos en revisionskund .....	34
Tillfällig utlåning av personal .....	36
Nyligen utförd tjänst åt revisionskund .....	36
Arbeta som styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos en revisionskund .....	37
Överordnad personal som arbetat länge med en revisionskund (innefattande revisorsrotation) .....	37
Tillhandahålla andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag åt revisionskunder .....	39
Arvoden .....	52

Riktlinjer för ersättning och utvärdering .....	54
Gåvor och representation .....	54
Pågående eller hotande rättstvister .....	54
Rapporter som innefattar en begränsning avseende användning och distribution .....	55

## Vad innebär god yrkessed?

God yrkessed kommer till uttryck i yrkesetiska regelverk och praxis. Den goda seden utvecklas i takt med de förändringar som sker i samhället och i revisions- och rådgivningsbranschen, nationellt och internationellt. Det ledande internationella yrkesetiska regelverket för branschen har utarbetats av ett organ inom IFAC, IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants). Därutöver har EU-kommissionen utfärdat en rekommendation om revisorers oberoende inom EU samt antagit EU-direktivet om lagstadgad revision.<sup>1</sup> FARs yrkesetiska regler följer i tillämpliga delar IESBAs och EUs regelverk.

I nationella regler finns det ibland bestämmelser som går utöver de nämnda regelverken. God yrkessed innebär att en medlem ska efterleva sådana regler, när de är tillämpliga på medlemmens uppdrag eller verksamhet. Det gäller givetvis alltid svenska författningar samt Revisorsnämndens och domstolars uttalanden, men det kan också gälla utländska regler. Ett exempel på det sistnämnda är uppdrag för svenska bolag som är noterade på en börs i USA och för vilka den amerikanska börsmyndigheten SECs regelverk och PCAOBs tillsyn och normgivning är relevanta. För en medlem innebär god yrkessed att han eller hon ska sträva efter att i varje enskilt fall beakta det för situationen strängaste regelverket.

## A. Internationella yrkesetiska reglers påverkan på svensk yrkesetik

### Inledande kommentar

FAR har förpliktigt sig att följa IESBAs etiska regler. I avsnittet Svensk yrkesetik *kapitel B* beskrivs i översiktlig form vad god yrkessed innebär. God yrkessed i Sverige och i de flesta andra länder bygger på ett ramverk med relativt få detaljföreskrifter. Denna ramverksmodell finns i revisorslagen (2001:883), IESBAs etiska regler och EU-rekommendationen om revisorers oberoende i EU. De internationella regelverken ger en mer detaljerad vägledning för modellens tillämpning i olika situationer än revisorslagen och dess förarbeten. Arbetet med revisorslagen genomfördes i nära kontakt med den internationella utvecklingen inom EU och IFAC, och i motiven till revisorslagen sågs att den svenska utvecklingen på det yrkesetiska området kan väntas påverkas av den internationella utvecklingen.

FARs revisorsmedlemmar har, utöver skyldigheten att iaktta de lagstadgade bestämmelser som följer med rätten att utöva lagstadgad revision, en skyldighet att vid tillämpningen av analysmodellen beakta IESBAs etiska regler. Skyldigheten föreligger även för annan medlem i den mån han eller hon verkar inom ett nätverk och tillhandahåller rådgivning till en revisionskund inom nätverket. Vägledning kan även hämtas i EU-rekommendationen. Detaljbestämmelserna i IESBAs etiska regler och EU-rekommendationen har inte inarbetats i FARs yrkesetiska regler. Reglerna innehåller i stället hänvisningar till de internationella bestämmelserna. En svensk översättning av avsnitt 290 i IESBAs etikod finns i *kapitel F*. Den engelska originalversionen av IESBAs etikod (inklusive avsnitten 290 och 291 om oberoende) finns tillgänglig via en länk på FARs webbplats. På FARs webbplats återfinns även den svenska originalversionen av EU-rekommendationen.

<sup>1</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

## **B. Svensk yrkesetik**

### **Definitioner**

#### *Aktiebolagslagen*

Aktiebolagslagen (2005:551).

#### *Bestyrkandeuppdrag*

Ett uppdrag där en revisor uttalar en slutsats som utformats så att den ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvarige parten till det resultat som har kommit fram när ett sakförhållande bedömts eller beräknats med tillämpning av kriterier.

#### *EU-rekommendationen*

Av Europeiska gemenskapernas kommission den 16 maj 2002 utfärdad rekommendation (2002/590/EG) avseende *Revisorers oberoende inom medlemsstaterna i Europeiska unionen*.

#### *IESBAs etiska regler*

Yrkesetiska regler i Code of Ethics, utfärdade av International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA) i juni 2005, reviderade i juli 2009.

#### *ISQC 1*

International Standard on Quality Control (ISQC 1) *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster*.

#### *Medlem*

Medlem i FAR. En medlem tillhör någon av följande medlemskategorier: revisorer, redovisningskonsulter eller specialister. Specialist kan vara skattespecialist, redovisningsspecialist, rådgivare eller övrig specialist.

#### *Nätverk*

En struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som

- a) tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning,
- b) har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning,
- c) har gemensamma system för kvalitetssäkring,
- d) har en gemensam affärsstrategi,
- e) använder ett gemensamt namn, eller
- f) i betydande omfattning har gemensam personal.

#### *Redovisningsföretag*

En enskild näringsidkare som utövar redovisningsverksamhet eller ett enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag som en redovisningsmedlem utövar sådan verksamhet i.

#### *Redovisningskonsult*

En auktoriserad redovisningskonsult.

#### *Revisionslagen*

Revisionslagen (1999:1079).

#### *Revisor*

En godkänd eller auktoriserad revisor.

## 4 ETIKR 1 YRKESETISKA REGLER

### *Revisorslagen*

Revisorslagen (2001:883).

### *Revisorsförordningen*

Förordningen (1995:665) om revisorer.

### *Revisionsföretag*

Med revisionsföretag avses:

- a) en revisor som utövar revisionsverksamhet som enskild näringsidkare,
- b) ett enkelt bolag med annan revisor, ett handelsbolag eller ett aktiebolag som en revisor utövar revisionsverksamhet i, eller
- c) ett företag som av en behörig myndighet i annan stat inom EES än Sverige har godkänts att utföra lagstadgad revision och som en revisor utövar revisionsverksamhet i.

### *Registrerat revisionsbolag*

Ett revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 § revisorslagen.

### *Revisionskund*

Den som anlitar en medlem för ett lagstadgat revisionsuppdrag eller ett annat bestyrkandeuppdrag.

### *Revisionsverksamhet*

Verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren samt rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt tidigare.

### *Rådgivningsuppdrag*

Uppdrag som avser rådgivning eller biträde och som inte utgör del av ett bestyrkandeuppdrag.

## **Revisions- och rådgivningsbranschen och dess uppgift**

Revisions- och rådgivningsbranschens (branschen) grundläggande uppgift är att bidra till förtroendet för den ekonomiska information som lämnas av företag, organisationer och myndigheter. Sådant förtroende krävs dels för att företagen ska få det riskkapital som behövs, dels för att transaktioner ska kunna genomföras utan betungande särskilda kontrollåtgärder.

De som tar ställning till ekonomisk information och som därför berörs av branschens verksamhet, är t.ex. aktieägare och andra investerare, kreditgivare, kreditupplysningsföretag, leverantörer, kunder, företagsledning, anställda samt stat och kommun.

Sin grundläggande uppgift fyller branschen

- genom att revisorer uttalar sig om huruvida redovisningen ger en rättvisande bild av företagets, organisationens eller myndighetens resultat och ställning enligt en specifik föreställningsram samt huruvida förvaltningen har utövats enligt relevanta regler, och
- genom att medlemmar aktivt medverkar till att utveckla kvaliteten på den ekonomiska informationen och på de system som ligger till grund för informationen.

En viktig del av branschens arbete, såväl i bestyrkandeuppdrag som i rådgivningsuppdrag, består i att under hand påverka kunderna att förebygga fel och förbättra rutiner.

Efterfrågan på kvalificerade tjänster inom dessa områden har ökat, vilket har påverkat branschens utveckling. Hos allt fler av branschföretagen är inte bara revisorer och

redovisningskonsulter verksamma utan även andra kvalificerade specialister. Specialisterna behövs som ett stöd i redovisnings- eller bestyrkandeuppdrag men de utför också rådgivning utan samband med sådana uppdrag. Det sistnämnda är viktigt inte minst för att de ska kunna upprätthålla sin kompetens. FAR är en förening öppen för revisorer, redovisningskonsulter och andra specialister. FARs styrelse har utfärdat dessa yrkesetiska regler för samtliga medlemmar i deras yrkesutövning. Den som vill bli antagen till medlem måste förklara sig villig att följa dessa regler.

### Vad innebär FARs yrkesetiska regler?

För medlemmarna i FAR har styrelsen fastställt yrkesetiska regler. Dessa är normer av privaträttslig natur som formellt riktar sig endast till medlemmarna i FAR och syftar till att ge dem vägledning och hjälp i de frågor som rör god yrkessed. FAR har dock ambitionen att reglerna av omvärlden ska uppfattas som uttryck för god yrkessed i allmänhet och att de därmed ska kunna tjäna som vägledning även för andra i branschen än dem som är medlemmar i FAR.

De yrkesetiska reglerna har i huvudsak inordnats i tre olika kapitel, som rör integritet och objektivitet samt opartiskhet och självständighet (*kapitel C*), tystnadsplikt och upplysningsplikt (*kapitel D*) samt kompetens och yrkesutövning (*kapitel E*). Reglerna ger inte svar på alla frågor som kan uppstå i medlemmarnas verksamhet, och de gör därmed inte anspråk på att vara uttömmande. Reglerna kompletteras med anvisningar som delas in i ett generellt avsnitt och ett avsnitt som gäller särskilt för t. ex. viss typ av uppdrag eller för en viss medlemskategori.

För att tydliggöra vad god yrkessed innebär i vissa särskilda frågor, har FAR även utfärdat följande kompletterande rekommendationer och uttalanden.

**EtikR 2** *Utövande av redovisningsverksamhet* (se även Svensk standard för redovisningstjänster, Reko)

**EtikR 3** *Skatterådgivning*

**EtikU 1** *Biträdes ansvar vid upprättande av deklaration avseende skatter och avgifter*

**EtikU 2** *Skyldighet att lämna upplysningar eller tillhandahålla handlingar enligt myndighetsbeslut*

**EtikU 3** *Hantering av risk för arvodesförlust*

**EtikU 4** har upphävts

**EtikU 5** *Revisorsers verksamhet*

**EtikU 6** *Byråjäv*

**EtikU 7** *Vilka företag ska ha vilket slag av revisor?*

**EtikU 8** har upphävts

**EtikU 9** *Revisorns kommunikation med andra bolagsorgan*

**EtikU 10** *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning*

**EtikU 11** *Medlemmarnas tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism*

**EtikU 12** *Sponsring av revisionskunder*

**EtikU 13** *Revisorsrotation*

Utöver ovan angivna rekommendationer och uttalanden har FAR utfärdat vägledning kring tillämpningen av analysmodellen för prövning av revisorsers opartiskhet och självständighet, se FARs hemsida.

Förtroendet för branschen är ytterst avhängigt av hur den enskilda medlemmen förhåller sig till de yrkesetiska frågor som han eller hon har att ta ställning till. Det ligger därför lika mycket i den enskilda medlemmens som i branschens intresse att verka för att upprätthålla god sed och därmed också bevara marknadens förtroende.

En medlem ansvarar för att arbetet i hans eller hennes uppdrag utförs enligt god yrkessed, oavsett om det är medlemmen själv eller andra som utför arbetet. Medlemmen ska övervaka att de yrkesetiska reglerna följs av såväl egna medarbetare som utomstående specialister som engageras i uppdragen.

I sådana företag där flera medlemmar är verksamma har en medlem i företagsle-

dande ställning ett särskilt ansvar för att anställda och företaget som sådant följer den goda seden. Sådana medlemmar ska, t.ex. genom avtal eller instruktioner, verka för att de yrkesetiska reglerna följs av såväl medarbetare inom företaget som utomstående specialister som kan engageras i företagets uppdrag.

### **Särskilt om bestyrkandeuppdrag**

En medlem som utför ett bestyrkandeuppdrag ska iakttä *god revisorssed*.

Lagstadgad revision anses av den svenska lagstiftaren ha ett sådant allmänintresse att krav på opartiskhet och självständighet, tystnadsplikt samt kompetens har kommit till uttryck i ett flertal författningar, bl.a. i aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar, revisionslagen, revisorslagen, revisorsförordningen och Revisorsnämndens föreskrifter. Den svenska lagstiftningen på området baseras i stor utsträckning på gemenskapsrätten, bl.a. EUs åttonde bolagsrättsliga direktiv.

FARs yrkesetiska regler ger, tillsammans med Revisorsnämndens uttalanden, förhandsbesked och beslut i disciplinärenden samt domstolspraxis, vägledning för medlemmarna vid efterlevnaden av de nämnda regelverken.

En medlem som utför ett bestyrkandeuppdrag måste alltid se till att vara opartisk och självständig vid utförande av detta.

### **Särskilt om rådgivningsuppdrag**

Vid rådgivningsuppdrag som riktar sig till en uppdragsgivare för vilken inget bestyrkandeuppdrag föreligger, bör medlemmen i första hand ha kundens intresse i blickpunkten. Kravet att de yrkesetiska reglerna alltid ska iakttas innebär dock i realiteten restriktioner för medlemmens handlande. En medlem som utför ett redovisningsuppdrag ska alltid följa Svensk standard för redovisningstjänster, Reko.

Om ett rådgivningsuppdrag utförs av någon som är verksam inom ett nätverk och uppdraget riktar sig till en revisionskund, måste den som utför uppdraget göra detta på ett sådant sätt att det inte uppkommer problem med avseende på revisorns opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen (den s.k. analysmodellen).

## **Regel 1 – God yrkessed**

**En medlems uppträdande och handlande ska präglas av gott omdöme.**

**En medlem får inte främja orätt och ska även i övrigt iakttä god yrkessed.**

### *Anvisningar*

En medlem i FAR får inte främja orätt. Detta innebär att medlemmen ska avhålla sig från att genom rådgivning eller på annat sätt medverka i lagstridig handling eller i handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag, vare sig förfarandet riktar sig mot en enskild eller det allmänna. En medlem ska inte heller aktivt eller genom underlåtenhet medverka i förberedelser som enligt vad han eller hon vet eller har grundad anledning att anta syftar till sådana handlingar. Vad nu sagts utgör inte hinder för medlemmen att lämna upplysningar om innehålllet i gällande rätt. Det medför inte heller skyldighet för medlemmen att särskilt tillvarata myndigheters intressen.

Förtroendet för branschen grundas på förtroendet för varje enskild medlem. Yrkesutövningen ska bedrivas i ordnade former. Medlemmen ska sträva efter sunda ekonomiska förhållanden. Särskilt höga krav gäller för medlemmar som i sin yrkesutövning har iakttä opartiskhet och självständighet.

## **C. Integritet och objektivitet samt opartiskhet och självständighet**

FAR verkar för att medlemmarna ska hålla en hög etisk nivå i sin verksamhet.

Medlemmarna ska alltid sträva efter integritet och objektivitet. För medlemmar som utför bestyrkandeuppdrag tillkommer kravet på opartiskhet och självständighet vid utförandet av dessa uppdrag.

## Regel 2 – Professionellt uppträdande

**En medlem ska utföra samtliga uppdrag med integritet och vara objektiv i sina ställningstaganden.**

**Bestyrkandeuppdrag ska därtill utföras med opartiskhet och självständighet.**

### Anvisningar

#### Generellt för alla uppdrag

Medlemmarna representerar olika verksamhetsområden och specialkompetenser inom branschen. En medlem kan uppträda huvudsakligen i revisorsrollen. En annan kan ha en renodlad rådgivarroll. Ibland uppträder en medlem i båda dessa roller i förhållande till olika kunder eller till samma kund. Oavsett roll ska en medlem värna sin yrkesmässiga integritet och objektivitet vid utförandet av alla uppdrag. Regelns första stycke återspeglar detta krav.

Integritet tar sikte på hederlighet och sanningsenlighet. Principen om objektivitet betonar skyldigheten för alla medlemmar att vara rättvisa och intellektuellt hederliga och stå fria från intressen som kan komma att kollidera med kundens intressen. En medlem ska även beakta andra eventuella intressekonflikter innan ett uppdrag accepteras. Exempel på intressekonflikter kan vara transaktions-, relations-, företrädsamt konkurrenssituationer. Under ett uppdrag ska medlemmen fortlöpande bevaka eventuellt uppkommande intressekonflikter och i förekommande fall informera kunden.

Ett rådgivningsuppdrag som tillhandahålls av någon inom nätverket kan medföra hot mot opartiskheten och självständigheten i ett bestyrkandeuppdrag. I förekommande fall ska därför den som är ansvarig för bestyrkandeuppdraget rådfrågas i förväg om rådgivningsuppdraget kan antas och vilka eventuella begränsningar som måste iakttagas.

#### Särskilt för bestyrkandeuppdrag

Det andra stycket i regeln innebär att en medlem i ett bestyrkandeuppdrag, utöver vad som framgår av första stycket, ska stå fri från sådana relationer till kunden som kan rubba utomstående intressenters förtroende för medlemmens bestyrkanden.

Kravet på opartiskhet och självständighet innebär att medlemmen

- dels kan lämna, och faktiskt lämnar, sina bestyrkanden utan att låta sitt professionella omdöme påverkas av ovidkommande omständigheter,
- dels undviker att förknippas med sådana förhållanden som kan ge utomstående som har kunskap om alla relevanta omständigheter anledning till befogat tvivel på medlemmens förmåga och vilja att lämna bestyrkanden utan hänsyn till andra intressen än de som följer av uppdraget.

Även om det inte direkt uttalas i regeln innefattar den givetvis att en medlem är skyldig att iaktta de eventuella bestämmelser om jäv som är tillämpliga på uppdraget (t.ex. 9 kap. 17–18 §§ aktiebolagslagen för den lagstaddade revisionen i aktiebolag) och de bestämmelser i revisorslagen som syftar till att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet.

Av 21 § revisorslagen följer att en medlem för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om så är fallet, råder det enligt bestämmelsen en presumtion för att medlemmen ska avböja eller frånträda uppdraget. Medlemmen behöver dock inte avböja eller frånträda uppdraget om han eller hon kan visa att det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Medlemmen ska väga in alla för tredje man kända och okända omständigheter, inklusive förtroendestärkande åtgärder. Dessa omständigheter prövas sedan hypotetiskt mot hur en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omstän-

digheter, skulle bedöma medlemmens förmåga och vilja att utföra uppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt.

Detta principiella angreppssätt tar sig uttryck i den analysmodell, som för svenskt vidkommande finns kodifierad i revisorslagen samt internationellt, bl.a. i avsnitt 290 i IESBAs etiska regler.

Enligt analysmodellen i den svenska revisorslagen delas de hot mot revisorns opartiskhet och självständighet som föranleder en presumtion att revisorn ska avböja eller frånträda uppdraget in i följande huvudkategorier:

- *Egenintresse*: Medlemmen har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet.
- *Självgranskning*: Medlemmen har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av uppdraget.
- *Partsställning*: Medlemmen uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet.
- *Vänskap*: Medlemmen har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennas ledning.
- *Skrämsel*: Medlemmen utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag.
- *Övrigt*: Det föreligger något annat förhållande, än de nyss uppräknade, som kan rubba förtroendet för medlemmens opartiskhet eller självständighet.

Med medlemmen jämställs samtliga medarbetare i nätverket.

Vid tillämpningen av analysmodellen ska medlemmen, utöver svensk praxis och den vägledning som lämnas i motiven till revisorslagen, beakta IESBAs etiska regler i den mån det är förenligt med svensk rätt.

### **Regel 3 – Organisation av verksamheten**

**En medlem ska organisera sin verksamhet så att den uppfyller kraven i regel 2 på integritet och objektivitet i samtliga uppdrag och på opartiskhet och självständighet i bestyrkandeuppdrag.**

#### *Anvisningar*

##### Generellt för verksamheten

Regel 3 innebär att medlemmarna ska organisera sin verksamhet så att alla uppdrag kan utföras med integritet och objektivitet. Det yttersta ansvaret för en god organisation av verksamheten vilar på företagsledningen. Det innebär bl.a. att se till att ISQC 1 följs. Standarden reglerar ansvaret för alla företag med yrkesutövande revisorer/redovisningskonsulter beträffande sina system för kvalitetskontroll av revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster. Men varje enskild medlem har ett eget ansvar för att verka för en god organisation. För att säkerställa att instruktioner följs måste företaget informera medarbetarna om dessa på lämpligt sätt och regelbundet tillhandahålla utbildning.

I större företag bör behovet av kvalitetssäkring kunna tillgodoses genom interna åtgärder. För små företag finns det däremot i praktiken endast begränsade möjligheter att vidta sådana åtgärder. Ett organiserat samarbete mellan flera mindre företag med ömsesidiga kvalitetskontroller, tillsammans med vägledning från FAR, bör dock ge utrymme för en motsvarande kvalitetssäkring.

##### Särskilt för revisionsföretag och företag som ingår i ett nätverk

Av 20 § revisorslagen följer att revisorer ska organisera sin revisionsverksamhet så att deras opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Vilka åtgärder som konkret bör vidtas beror på olika faktorer, såsom antalet verksamma, omfattningen av rådgivningsuppdragen, om revisionsföretaget ingår i ett nätverk eller inte och i förekommande fall vilka tjänster som tillhandahålls inom de företag som ingår i nätverket. För ett litet företag kan det vara lämpligt att ta ställning till opartiskheten och självstän-



digheten från fall till fall och sedan besluta om åtgärder för att begränsa förekommande hot. För ett stort företag är det nödvändigt att införa rutiner för att upptäcka hot mot revisorernas opartiskhet och självständighet. Allmänt sett handlar det om att skapa ett kontinuerligt övervakat och dokumenterat kontrollsystem, rutiner för samråd inom nätverket i frågor som rör opartiskhet och självständighet samt skriftligt dokumenterade interna och externa kvalitetssäkringssystem. Syftet är att hot i revisionsverksamheten mot revisorernas faktiska och synbara opartiskhet och självständighet ska upptäckas, dokumenteras och, så långt möjligt, åtgärdas. Även i EU-rekommendationen om revisorers oberoende inom EU lämnas i avsnitt A 4.3.2 vägledning för hur ett revisionsföretag bör vara organiserat för att säkerställa opartiskheten och självständigheten.

För revisorn gäller det att identifiera förtroenderubbande förhållanden i ett bestyrkandeuppdrag, analysera dessa samt vidta de eventuella åtgärder som behövs. Inom organisationen bör därför finnas rutiner som säkerställer att revisorn har kännedom om eventuella andra förbindelser som finns mellan nätverket och revisionskunden. Detta innebär också att en medlem eller någon annan medarbetare som får en förfrågan från en potentiell kund om att utföra ett rådgivningsuppdrag utan dröjsmål bör undersöka om företaget sedan tidigare är revisionskund till någon som ingår i nätverket. Om så skulle vara fallet ska den valda revisorn, eller i förekommande fall den huvudansvariga revisorn, underrättas. Samma sak kan gälla även om uppdragsgivaren inte är revisionskund, men där uppdraget på olika sätt får beröringspunkter med ett befintligt bestyrkandeuppdrag. Om ett förtroenderubbande förhållande i undantagsfall inte skulle upptäckas direkt när det uppstår, måste det finnas rutiner för hur hotet ska hanteras när det väl upptäcks. Mot bakgrund av detta bör det finnas t.ex.

- Riktlinjer för hur en medlem eller någon annan medarbetare ska agera när han eller hon åtar sig ett nytt uppdrag, information om krav på opartiskhet och självständighet samt riktlinjer för vilka tjänster som är godtagbara då de utförs åt en revisionskund.
- En regelbundet uppdaterad databas över kunder i syfte att medarbetare ska kunna upptäcka och anmäla ett hot i form av egenintresse till följd av affärsmässiga eller ekonomiska förbindelser.
- Rutiner för att säkerställa tillräckligt samråd inom nätverket i frågor om opartiskhet och självständighet samt huruvida ett uppdrag kan antas eller inte.

## Regel 4 – Arvodesdebitering

**Arvodet för ett uppdrag ska vara skäligt med hänsyn till de kunskaper och den erfarenhet som kan utnyttjas i uppdraget och med hänsyn till uppdragets natur och omfattning.**

**Vid bestyrkandeuppdrag får en medlem inte komma överens om ett arvode som är baserat på det ekonomiska utfallet för kunden eller som har karaktär av provision.<sup>2</sup>**

### Anvisningar

#### Generellt för alla uppdrag

En kund har rätt att på begäran få upplysning om de debiteringsgrunder som tillämpas för ett visst uppdrag och en ungefärlig uppgift om arvodet för uppdraget, så att arvodet kan bedömas på förhand. En medlem är skyldig att på begäran från en kund lämna en specifikation av det arbete som utförts.

<sup>2</sup> Enligt FARs mening ger revisorslagen (analysmodellen) ett visst utrymme för en mer nyanserad syn i fråga om resultatbaserade arvoden för rådgivningsuppdrag åt revisionskunder. Som framgår av IESBAs etiska regler och EU-rekommendationen är ett sådant synsätt även förenligt med de internationella regelverken. Enligt den praxis som hittills utvecklats i Sverige finns det dock anledning att iakttäta stor försiktighet i sådana fall. FAR vill här peka på möjligheten att begära förhandsbesked från Revisorsnämnden.

### Särskilt för bestyrkandeuppdrag

Vägledning i arvodesfrågor som rör bestyrkandeuppdrag finns i IESBAs etiska regler punkterna 290.220–290.227 och EU-rekommendationen avsnitt B 8. Situationer som kan utgöra hot mot medlemmens opartiskhet och självständighet behandlas där under följande rubriker:

- relation mellan totalt arvode och total intäkt,
- arvoden som förfallit till betalning,
- prissättning,
- resultatbaserade arvoden.

### **D. Tystnadsplikt och upplysningsplikt**

Tystnadsplikten är en av de grundläggande förutsättningarna för att uppdragsgivare ska känna förtroende för medlemmen.

Tystnadsplikten gäller enligt god yrkessed även efter det att uppdraget har upphört. Tystnadsplikt ska enligt god yrkessed iakttas i alla uppdrag. Om medlemmen uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter sin tystnadsplikt, kan skadeståndsansvar komma att aktualiseras.

Tystnadsplikten är inte total utan bryts igenom i en del situationer då medlemmen har en skyldighet och i vissa fall en rättighet att lämna information enligt någon uttrycklig författningsbestämmelse, med stöd av god yrkessed eller efter behörigt tillstånd. Dessa situationer leder inte sällan till svåra överväganden i frågor där rättsläget delvis är oklart. I vissa situationer kan det vara i det närmaste omöjligt att entydigt säga att det ena eller det andra är rätt. I dessa fall är det särskilt viktigt att medlemmen dokumenterar sina överväganden väl.

### **Regel 5 – Tystnadsplikt**

**En medlem får inte röja sådana sakförhållanden eller uppgifter för annan som medlemmen har fått kännedom om i sin yrkesutövning, om medlemmen inte har upplysningsplikt enligt författning, professionell skyldighet eller rätt att yttra sig eller behörigt tillstånd i övrigt. Medlemmen får inte heller utnyttja sådan information på ett sätt som är till fördel för medlemmen själv eller till skada eller nytta för någon annan.**

#### *Anvisningar*

Generellt för alla medlemmar

En medlem som ställs inför ett krav på att lämna ut uppgifter ska noga pröva de lagliga förutsättningarna för detta.

- Medlemmen bör överväga om alla relevanta fakta som är kända för honom eller henne är underbyggda i den utsträckning det är praktiskt möjligt. När det finns icke underbyggda fakta eller uppfattningar ska medlemmen avgöra om och i så fall vilken form av upplysning som ska lämnas.
- Medlemmen bör överväga vilken form av kommunikation som förväntas och vem som är mottagare. Medlemmen måste särskilt förvissa sig om att de parter som informeras är rätt mottagare. I de fall medlemmen lämnar information för att få rättelser eller förbättringar till stånd hos kunden, måste medlemmen förvissa sig om att mottagaren har ansvaret för att vidta åtgärder eller i övrigt är behörig mottagare.
- Medlemmen bör överväga de konsekvenser som kan uppstå om informationen lämnas och bedöma dokumentationsbehovet. I vissa situationer ger uppdragsgivaren medlemmen tillstånd att lämna information. Även i dessa situationer bör medlemmen noga överväga om yppandet kan leda till skada för bolaget.
- Medlemmen är skyldig att underrätta Finanspolisen om medlemmen funnit omständigheter som kan tyda på penningtvätt eller finansiering av terrorism. Revisorer samt skatterådgivare är dock inte skyldiga att lämna uppgifter om vad som anförtröts dem då de försvarar eller företräder en klient i eller i fråga om ett rättsligt

förfarande, inklusive rådgivning för att inleda eller undvika ett rättsligt förfarande. Detta gäller oavsett om de har fått informationen före, under eller efter ett sådant förfarande.

- Medlemmen har vittnesplikt i domstol enligt reglerna i rättegångsbalken. Dessa innebär att medlemmen inte behöver yttra sig om sådana omständigheter vars yppande skulle röja att medlemmen själv eller någon närstående har förövat någon brottslig eller vanärande handling. Medlemmen behöver som regel inte heller yppa något som innebär att en yrkeshemlighet avslöjas. Editionsplikt, dvs. skyldighet att visa handlingar i en civil- eller förvaltningsprocess, gäller vid samma förutsättningar som vittnesplikt. Ytterligare vägledning finns i FARs uttalande *EtikU 2 Skyldighet att lämna upplysningar eller tillhandahålla handlingar enligt myndighetsbeslut*.
- Vid en taxeringsrevision som gäller kontroll av medlemmens eget företag är medlemmen skyldig att tillhandahålla de handlingar och upplysningar som behövs för att revisionen ska kunna verkställas. Ytterligare vägledning finns i *EtikU 2 Skyldighet att lämna upplysningar eller tillhandahålla handlingar enligt myndighetsbeslut*.
- Medlemmen har rätt att i samband med ett rättsligt förfarande lämna information i den mån det krävs för att skydda sina yrkesmässiga intressen.
- Medlemmen är skyldig att lämna den information som krävs för sådan kvalitetskontroll som utförs av kolleger inom ramen för det interna kvalitetskontrollsystem som medlemmen omfattas av i enlighet med god yrkessed och det stadgeenliga externa kvalitetskontrollsystem som alla medlemmar i FAR omfattas av samt de gränsöverskridande kvalitetskontrollsystem som revisionsföretag i internationell samverkan omfattas av. De kolleger som utför kontrollerna har själva tystnadsplikt. Med beaktande härav och av syftet med uppgiftslämnandet kan detta normalt inte anses vare sig skada kunden eller innebära ett obehörigt röjande av konfidentiell information. I uppdragsbrev kan det ändå vara lämpligt att klargöra vad som gäller i detta hänseende.
- Medlemmen bör vid behov konsultera FAR eller annan expertis.

### Särskilt för revisorer

För revisorer är tystnadsplikten reglerad i bl. a. revisorslagen. Denna tystnadsplikt genombryts i ett antal fall där revisorn enligt lag eller god revisionssed har skyldighet eller rättighet att lämna upplysningar:

- I revisionsberättelsen, i en anmälan om förtida avgång samt i lagstadgade granskningsberättelser och intyg av olika slag ska revisorn lämna viss information.
- Vid en bolagsstämma är revisorn skyldig att lämna den information som bolagsstämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget. Det är dock inte tillräckligt att en ensam aktieägare på stämman begär att få informationen, utan denna begäran ska grundas på ett formellt beslut av stämman. Upplysningsplikten innebär inte heller att revisorn får avslöja innehållet i sådana handlingar som är sekretessbelagda enligt lag eller annan författning.
- Revisorn är skyldig att lämna en medrevisor, lekmannarevisor, särskild granskar, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, en konkursförvaltare de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter. En begränsning ligger i att revisorn endast är skyldig att lämna de upplysningar som behövs. När det t. ex. gäller information till en särskild granskningsman eller lekmannarevisor är revisorn inte skyldig att lämna upplysningar utöver vad som följer av dessa personers granskningsområde. Revisorn bör vara medveten om att dessa personer eventuellt inte har lika långtgående tystnadsplikt som revisorn själv. Någon upplysningsplikt finns inte i förhållande till en eventuell företagsrekonstruktör.
- Revisorn i ett dotterföretag är skyldig att lämna revisorn i det svenska moderföretaget de upplysningar och det biträde som moderföretagsrevisorn begär. Motsvarande skyldighet gäller också i förhållande till ett utländskt moderföretags revisor om moderföretagsrevisorn enligt internationella revisionsstandarder (ISA 600

- eller annat jämförbart regelverk, t.ex. US GAAS) är skyldig att införskaffa och tillhandahålla sådan information.
- Om revisorn vid utförandet av ett uppdrag att utföra lagstadgad revision i aktiebolag finner att det finns brottsmisstanke kan han eller hon under vissa förutsättningar vara skyldig att göra en anmälan till åklagare.
  - Revisorn är skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under en förundersökning i brottmål. Det behöver inte vara någon i bolaget som är misstänkt för brott.
  - Revisorn i ett bolag, en ekonomisk förening eller en stiftelse där kommuner eller landsting utövar ett rättsligt bestämmande inflytande är skyldig att på begäran lämna upplysningar till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, landstinget eller i sådana kommunalförbund som kommunen eller landstinget ingår i.
  - Revisorn i ett aktiebolag i vilket staten äger samtliga aktier är skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till Riksrevisionen.
  - Revisorn i stiftelse genom vilken staten bedriver verksamhet, om verksamheten är reglerad i författning eller om stiftelsen är bildad av eller tillsammans med staten eller förvaltas av en statlig myndighet, är skyldig att på begäran lämna upplysningar om stiftelsens angelägenheter till Riksrevisionen.
  - Om revisorn är förordnad av Finansinspektionen har han eller hon en särskild upplysningsskyldighet i förhållande till inspektionen. Även de revisorer som är stämмоvalda i företag som står under Finansinspektionens tillsyn har viss upplysningsskyldighet gentemot Finansinspektionen.<sup>3</sup>
  - Revisorn i vissa typer av stiftelser är skyldig att lämna tillsynsmyndigheten erforderliga upplysningar om stiftelsens angelägenheter.
  - Revisorn är skyldig att lämna Revisorsnämnden de handlingar och den information som myndigheten behöver för sin tillsyn.
  - En revisor har en lagstadgad rätt att lämna information i revisionsberättelsen, när det gäller upplysningar som revisorn anser att aktieägarna bör få kännedom om. Revisorn ska noga överväga om det finns anledning att utnyttja denna rätt. Revisorn ska i det sammanhanget väga vikten av att informationen kommer till allmän kännedom mot den eventuella skada detta kan leda till för bolaget.
  - Revisorn ska verka för att revisionskunden iakttar gällande regler i sin löpande förvaltning. Revisorn ska som första åtgärd, i syfte att korrigera eventuella brister, påtala dessa för de personer som berörs inom företaget, såsom ekonomiansvarig eller verkställande direktör.

I vissa situationer ger uppdragsgivaren revisorn tillstånd att lämna information. Även i dessa situationer bör revisorn noga överväga om yppandet kan leda till skada för kunden. Revisorn ska även iaktta det berättigade intresset hos andra intressenter än kunden. Revisorn bör t.ex. inte godta att lämna fortlöpande information till en kreditgivare enligt en generellt utformad fullmakt. Även om det inte direkt skulle strida mot någon uttrycklig tystnadspliktsbestämmelse, skulle det kunna äventyra omvärldens förtroende för revisorns opartiskhet och självständighet. Den information som kreditgivare behöver bör som regel i stället begäras från kunden.

## **E. Kompetens och yrkesutövning**

Förtroende är av central betydelse för FARs medlemmar och branschen.

Förtroendet är betydelsefullt i alla uppdrag. Förtroende skapas och vidmakthålls bl.a. genom hög kompetens, integritet och gott omdöme. Integriteten och omdömet visas i medlemmens uppträdande och yrkesutövning. En hög kompetens uppnås genom en kvalificerad grund- och basutbildning och fortlöpande vidareutbildning samt genom en bred och gedigen erfarenhet av arbete i uppdrag. Den höga komplexiteten

<sup>3</sup> Se FARs uttalande RevU 14 *Revisorns rapporteringsskyldighet i finansiella företag m.fl.*.

och förändringstakten i branschnära frågor innebär att en medlems kontinuerliga vidareutbildning måste bedrivas på ett välstrukturerat sätt.

Den verksamhet som medlemmarnas företag bedriver handlar i stor utsträckning om att identifiera, bedöma och hantera de risker som är förknippade med såväl kundernas verksamhet som den egna verksamheten. Riskerna kan avse både enskilda uppdrag och företagets verksamhet i stort. Vägledning för hantering av uppdragsrelaterade risker i revisions- och redovisningsverksamheten lämnas i första hand i International Standards on Auditing, ISA, och *Svensk standard för redovisningstjänster*, Reko. För att säkerställa en kontinuerligt hög kvalitet på utfört arbete samt en långsiktig tilltro till såväl medlemmens integritet och objektivitet i allmänhet som revisorns opartiskhet och självständighet, krävs en genomtänkt riskhantering för alla de tjänster som medlemmarna och deras företag tillhandahåller och för företagets verksamhet i stort.

Omvärldens förtroende för FARs medlemmar och branschen påverkas också av hur kollegerna förhåller sig till varandra. Medlemmen ska eftersträva goda relationer inom yrkeskåren.

## **Regel 6 – Vidareutbildning**

### **En medlem ska upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom vidareutbildning.**

#### *Anvisningar*

En medlem måste löpande upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper för att säkerställa att hans eller hennes arbete håller en hög kvalitet och att verksamheten även i övrigt bedrivs enligt god yrkessed. Till stor del sker detta genom att medlemmen utför kunduppdrag och informerar sig t. ex. med hjälp av facklitteratur, facktidskrifter och nyhetsbrev. Med den snabba samhällsutvecklingen och de förväntningar och krav som ställs på FAR-medlemmar är det nödvändigt att medlemmen också deltar i strukturerad vidareutbildning.

Vidareutbildning kan delas in i

- fördjupning,
- uppdatering,
- specialisering.

Fördjupning kännetecknas för revisorsmedlemmen av utbildning under de närmaste åren efter godkännandet eller auktorisationen respektive för övriga medlemmar en motsvarande erfarenhetsnivå. Den innebär att medlemmen utvecklar sina kunskaper inom de ämnesområden som ingår i basutbildningen.

Uppdatering är sådan utbildning som huvudsakligen syftar till att vidmakthålla medlemmens kompetensnivå. Medlemmen måste uppdatera sina kunskaper under hela den tid som han eller hon är yrkesverksam, och behovet styrs av utvecklingen inom respektive område.

Specialisering avser sådan utbildning som medlemmen behöver för att utveckla sina kunskaper inom särskilda områden.

Som vidareutbildning räknas

- interna och externa kurser samt seminarier,
- utbildnings- och annat utvecklingsarbete,
- forskning och publicistisk verksamhet.

Vidareutbildningen bör omfatta minst 120 timmar per treårsperiod, dock minst 20 timmar per år, och vara avpassad för den enskilda medlemmens behov. Minst 60 timmar per treårsperiod ska vara verifierbara.

Sedan den 1 maj 2010 är revisorernas fortbildningskrav reglerade i 5 a § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet. Revisorer ska i den omfattning som följer av god revisorssed genomgå fortbildning. Fortbildningen ska omfatta minst 200 timmar per femårsperiod, dock minst 20 timmar per år. Revisorer ska på begäran från Revisorsnämnden

till myndigheten ange omfattningen av fullgjord fortbildning och ge in underlag som visar att fortbildningskravet är uppfyllt.

Medlemmen bör beakta de krav som ställs på en kvalificerad revisor respektive en specialistmedlem i allmänhet men också vad som krävs med hänsyn till de egna arbetsförhållandena (arbetsuppgifter, uppdrags- och kundstruktur, specialisering m.m.).

En medlem bör årligen planera för sitt behov av vidareutbildning och sätta av nödvändig tid för denna. Såväl planerad som faktiskt genomförd vidareutbildning ska dokumenteras. Se vidare FARs *Vägledning för vidareutbildning*.

## **Regel 7 – Yrkesutövning**

**En medlem ska genomföra sina uppdrag omsorgsfullt.**

**En medlem ska inte åta sig ett uppdrag, om varken medlemmen själv eller det företag där medlemmen verkar kan tillhandahålla den kompetens som är nödvändig för uppdraget.**

**När en medlem anlitar en medarbetare som är verksam i samma företag eller en utomstående uppdragstagare sker detta på medlemmens ansvar.**

**En medlem ska se till att verksamheten bedrivs med tillfredsställande riskhantering.**

### *Anvisningar*

Generellt för yrkesutövningen

När en medlem utför ett uppdrag ska medlemmen iaktta FARs standarder, rekommendationer och uttalanden om god yrkessed. När utomstående uppdragstagare anlitas ska medlemmen se till, genom t.ex. ett uppdragsbrev, att uppdragstagaren i tillämpliga delar utför sitt uppdrag med iakttagande av FARs yrkesetiska regler.

En medlem bör noga överväga vilka åtgärder som står till buds, och vidta lämpliga åtgärder, för att begränsa riskerna i sin yrkesutövning till en rimlig nivå. Vad som är lämpliga åtgärder och en rimlig risknivå måste bedömas för varje medlem och företag för sig med beaktande av samtliga relevanta omständigheter, såsom vilka risker som är förknippade med det enskilda uppdraget, företagets tjänsteutbud och finansiella resurser, etc. En god riskhantering kan innebära att en ansvarsbegränsning görs i uppdragsbrev eller att tillkommande kvalitetssäkringsåtgärder vidtas för uppdrag som har hög risk, exempelvis genom att anlita en särskild kvalitetsgranskare för uppdraget vars slutsatser ska ha beaktats innan uppdraget slutligt rapporterats.

I sin yrkesutövning får medlem ibland hantera medel och värdehandlingar för klientens räkning. Medlem är redovisningsskyldig för penningmedel som anförtratts honom eller henne – se särskilda separationsrättsliga regler i lagen (1944:181) om redovisningsmedel – antingen i form av förskott för utlägg eller arvode, men också för medel som inbetalats till medlem av tredje man såsom deposition.

Verksamhet bör omfattas av en försäkring.

### Särskilt för bestyrkandeuppdrag

God yrkessed medför att vid utförande av bestyrkandeuppdrag ska god revisionsmed iakttagas (International Standards on Auditing, ISA).

Enligt 27 § revisorslagen ska revisorer och registrerade revisionsbolag teckna försäkring eller ställa säkerhet för den ersättningskyldighet som revisorn eller företaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

### Särskilt för redovisningsuppdrag

God yrkessed medför att vid utförande av redovisningsuppdrag ska god sed för redovisningskonsulter iakttagas (Svensk standard för redovisningstjänster, Reko).

## **Regel 8 – Förhållandet till kolleger**

**En medlem ska verka för goda relationer inom yrkeskåren.**

### Anvisningar

I vissa situationer kan det bli aktuellt och vara befogat för en medlem att uttala sig om en kollegas handlande eller underlåtenhet att handla. Ett sådant uttalande ska vara sakligt.

Vid bedömningen av kollegans handlande eller underlåtenhet ska medlemmen beakta under vilka omständigheter som kollegan gjorde sina överväganden. Av uttalandet ska tydligt framgå vilka underlag som medlemmen haft tillgång till vid sin bedömning. Innan medlemmen framför någon kritik ska han eller hon låta kollegan yttra sig i frågan. Om detta av någon orsak inte är möjligt, ska det tydligt framgå av uttalandet att kollegan inte har beretts tillfälle att yttra sig.

### Regel 9 – Publicitet och marknadsföring

**En medlem får göra sitt namn och sina kvalifikationer kända hos allmänheten på ett sätt som inte misskrediterar yrket.**

### Anvisningar

Publicitet och marknadsföring om den egna personen eller verksamheten ska vara saklig, och den får inte klandra eller ge nedsättande omdömen om andra.

## F. IESBAs etiska regler, avsnitt 290

**IESBAs Code of Ethics for Professional Accountants** – Svensk översättning av avsnitt 290.

Genom sitt medlemskap i IFAC har FAR åtagit sig att verka för att IFACs regler genomförs i Sverige så långt möjligt med hänsyn till nationella förutsättningar. Åtagandet är privaträttsligt och binder inte andra än FARs medlemmar. FAR verkar för att IFACs bestämmelser i avsnitt 290 tillämpas av medlemmarna och revisionsföretagen och utgår från att IFACs etiska regler kommer att få en snabb internationell tillämpning. En reviderad kod har fastställts av IFACs etikkommitté, IESBA, i juli 2009. Den trädde i kraft den 1 januari 2011. Beträffande kodens övergångsbestämmelser hänvisas till originalversionen som finns tillgänglig som länk via FARs webbplats.

Detta dokument utgör en svensk översättning av avsnitt 290 *Independence – Audit and Review Engagements* i IFACs *Code of Ethics for Professional Accountants*. Originalversionen har getts ut av IFAC på engelska. Eftersom den text som IFAC godkänt är på engelska är det den engelska versionen som har företräde vid tolkning. Om den föreliggande svenska översättningen, vilken har utförts av FAR, skulle visa avvika från originalet i någon sakfråga, är det därför den engelska texten som gäller. Nedan har inte samtliga definitioner tagits med.

### Definitioner

Ansvarig revisor

Partner eller annan person i revisionsföretaget som är ansvarig för uppdraget och dess utförande, och för revisionsberättelsen som utfärdas å byråns vägnar, och som, när det krävs, har rätt kvalifikation från professionellt, legalt eller regulatoriskt organ.

Bestyrkandekund

Ansvarig part är den som:

- a) i ett uppdrag som föranleder direkt rapportering är ansvarig för sakförhållandet, eller
- b) i ett påståendebaserat uppdrag är ansvarig för informationen om sakförhållandet och kan vara ansvarig för sakförhållandet.

(För en bestyrkandekund som är revisionskund se definition för revisionskund.)

Bestyrkandeteam	<p>a) Alla medlemmar i bestyrkandeuppdraget.</p> <p>b) Alla andra inom ett revisionsföretag som direkt kan påverka utfallet av bestyrkandeuppdraget, omfattande</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i de som föreslår ersättning eller de som medverkar genom direkt kontroll, ledning eller annan tillsyn avseende den ansvariga revisorn i samband med att bestyrkandeuppdraget utförs. Vid revisionsuppdrag omfattar detta alla överordnade till den ansvariga revisorn upp till verkställande direktören,</li> <li>ii de som biträder med konsultationer rörande tekniska eller branschspecifika förhållanden, transaktioner eller händelser som berör bestyrkandeuppdraget, och</li> <li>iii de som utför kvalitetskontroll av bestyrkandeuppdraget, inklusive de som utför uppdragsanknuten kontroll.</li> </ul> <p>c) När det gäller en revisionskund, alla personer inom ett företag i ett nätverk, vilka direkt kan påverka utfallet av revisionsuppdraget.</p>
Bestyrkandeuppdrag	<p>Ett uppdrag där en revisor uttalar en slutsats som utformats så att den ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvarige parten till det resultat som har kommit fram när ett sakförhållande bedömts eller beräknats med tillämpning av kriterier. (För vägledning om bestyrkandeuppdrag se <i>Ramverk för bestyrkandeuppdrag</i> som beskriver ett bestyrkandeuppdrags beståndsdelar och mål samt identifierar uppdrag där internationell revisionsstandard (ISA), Standard för översiktlig granskning (SÖG) och Standard för bestyrkande av andra sakförhållanden än historisk ekonomisk information (ISAE) är tillämplig.)</p>
Direkt ekonomiskt intresse	<p>Ett ekonomiskt intresse som:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• innehas direkt av och kontrolleras av en person eller ett företag (inklusive sådana intressen som förvaltas av andra), eller</li> <li>• innehas genom en värdepappersfond, dödsbo, stiftelse eller genom annan mellanhand som personen eller företaget har kontroll över.</li> </ul>
Ekonomiskt intresse	<p>Ett intresse i en aktie eller annat värdepapper, obligation, skuldebrev, lån eller annat skuldinstrument i företaget, inklusive rättigheter och skyldigheter att förvärva sådant intresse samt derivat som är direkt relaterade till sådant intresse.</p>
Familjemedlem	<p>Föräldrar, syskon eller barn som man inte är underhållsskyldig för.</p>
Finansiella rapporter	<p>Balansräkningar, resultaträkningar, finansieringsanalyser (som kan vara presenterade på olika sätt, t.ex. analys av kassaflöde eller finansiering), noter samt andra sammanställningar och upplysningar som identifieras som en del av de finansiella rapporterna.</p>



Företag av allmänt intresse	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ett noterat företag, och</li> <li>2. Ett företag <ol style="list-style-type: none"> <li>a) som genom bestämmelser eller lagstiftning definieras som ett företag av allmänt intresse, eller</li> <li>b) för vilka revisionen på grund av bestämmelser eller lagstiftning ska utföras i enlighet med samma oberoendekrav som tillämpas på revisionen av noterade företag. Sådana bestämmelser kan utfärdas av vilken relevant normgivare som helst, inklusive en "audit regulator".</li> </ol> </li> </ol>
Företag i nätverk	Ett revisionsföretag eller ett företag som tillhör ett nätverk.
Indirekt ekonomiskt intresse	Ett ekonomiskt intresse som innehas genom en värdepappersfond, dödsbo, stiftelse eller genom annan mellanhand som personen eller företaget inte har någon kontroll över.
Kontor	Ett tydligt avgränsat organisatoriskt företag, antingen geografiskt eller per verksamhetsområde.
Noterat bolag	Ett företag vars aktier, andelar eller skuldebrev är noterade på en officiell börs eller är föremål för handel som följer bestämmelser för börs eller liknande normgivare.
Nyckelrevisionspartner	Uppdragsansvarig partner, person med ansvar för uppdragets kvalitetskontroll samt eventuella andra revisionspartners på uppdraget, som fattar nyckelbeslut eller gör bedömningar i väsentliga frågor angående revisionen av de finansiella räkenskaperna som revisionsföretaget ska göra ett uttalande om. Beroende på omständigheterna och individernas roll i revisionen, kan "andra revisionspartners" t.ex. inkludera revisionspartners ansvariga för väsentliga dotterbolag eller avdelningar.
Närstående	Maka/make (eller motsvarande) eller någon som man är underhållsskyldig för.
Närstående företag	Ett företag som har något av följande i gemenskap med kunden: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) ett företag som utövar direkt eller indirekt kontroll över kunden och förutsatt att kunden är väsentlig för företaget,</li> <li>b) ett företag som har direkt ekonomiskt intresse i kunden och förutsatt att företaget har ett betydande inflytande över kunden samt att intresset i kunden är väsentligt för företaget,</li> <li>c) ett företag över vilket kunden har direkt eller indirekt kontroll,</li> <li>d) ett företag i vilket kunden eller ett till kunden närstående företag enligt c ovan har ett direkt ekonomiskt intresse som medför ett betydande inflytande över företaget och intresset är väsentligt för kunden och det närstående företaget i c.</li> </ol>

	<p>Ett företag som står under gemensam kontroll med kunden (härefter benämnd "systerföretag") och förutsatt att både systerföretaget och kunden är väsentliga för det företag som kontrollerar kunden och systerföretaget.</p>
Nätverk	<p>En större struktur:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>som syftar till samarbete, och</li> <li>som klart syftar till vinst- eller kostnadsdelning eller har gemensamt ägande, kontroll eller ledning, gemensamma strategier och förfaranden för kvalitetskontroll, gemensam affärsstrategi, använder en gemensam firma, eller har en betydande del av gemensamma professionella resurser.</li> </ol>
Oberoende	<p>Med oberoende menas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Faktiskt oberoende – det sinnestillstånd som tillåter en individ att ha en åsikt som inte äventyras av influenser som påverkar det yrkesmässiga omdömet samt agera med integritet, opartiskhet samt med professionellt omdöme.</li> <li>Synbart oberoende – att undvika sådana förhållanden och omständigheter som är så betydelsefulla att en kunnig och omdömesgill person med insikt om alla relevanta omständigheter, inklusive vidtagna motåtgärder, skulle anta att integriteten, objektiviteten eller den professionella skepticismen hos ett revisionsföretag, eller en person i ett bestyrkandeteam, äventyras.</li> </ol>
Resultatbaserade arvoden	<p>Arvode beräknat på på förhand fastställd grund, som är beroende av resultatet av en transaktion eller av det arbete som utförts. Arvode som fastställts av domstol eller någon annan offentlig myndighet är inte resultatbaserat arvode.</p>
Revisionsföretag	<ol style="list-style-type: none"> <li>En enskild revisor, ett handelsbolag eller ett aktiebolag bestående av yrkesverksamma revisorer,</li> <li>Ett företag som kontrollerar sådana parter genom ägande, ledning eller på annat sätt, och</li> <li>Ett företag som kontrolleras av sådana parter genom ägande, ledning eller på annat sätt.</li> </ol>
Revisionskund	<p>Ett företag som ett revisionsföretag utför ett revisionsuppdrag åt. Om revisionskunden är noterad omfattar begreppet revisionskund alltid närstående företag. När revisionskunden inte är ett noterat företag, inkluderas de närstående företag över vilka kunden har direkt eller indirekt kontroll.</p>

Revisionsteam	<p>a) Alla medlemmar i revisionsteamet,</p> <p>b) Alla övriga inom revisionsföretag som direkt kan påverka utgången av revisionsuppdraget, inklusive</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i de som rekommenderar ersättningen för, eller som utövar direkt tillsyn, ledning eller annan uppsikt över uppdragsparterna i samband med utförandet av revisionsuppdraget inklusive dem på alla successivt högre nivåer över uppdragspartnern upp till den individ som är revisionsföretagets verkställande direktör (VD eller motsvarande),</li> <li>ii de som tillhandahåller rådgivning avseende tekniska eller branschspecifika frågor, transaktioner eller händelser för uppdraget,</li> <li>iii de som kvalitetssäkrar uppdraget, inklusive de som utför granskning av kvalitetskontrollen av uppdraget, och</li> </ul> <p>c) Alla inom revisionsföretagets nätverk som direkt kan påverka utgången av revisionsuppdraget.</p>
Revisionsuppdrag	Ett bestyrkandeuppdrag där en kvalificerad revisor uttalar en slutsats huruvida finansiella rapporter är uppräta i allt väsentligt i enlighet med identifierade redovisningsregler, såsom uppdrag utfört i enlighet med International Standards on Auditing. Begreppet omfattar lagstadgad revision som erfordras av nationella lagar eller andra föreskrifter.
Styrelseledamöter och andra ledande befattningshavare	De som svarar för ledningen av ett företag, oavsett titel vilken kan variera från land till land.
Uppdragsanknuten kontroll	En process avsedd att, innan rapporten avges, ge en saklig utvärdering av de väsentliga bedömningar som revisionsteamet gjort och av de slutsatser man kommit fram till vid utformning av rapporten.
Uppdragsteam	All personal som utför ett uppdrag, inklusive experter som kontrakteras av revisionsbyrån i samband med uppdraget.

## Oberoende – revisionsuppdrag och översiktliga granskningar

### Innehåll

Ämne	Punkt
Avsnittets struktur .....	290.1
Ett principbaserat ramverk för oberoende .....	290.4
Nätverk och nätverksföretag .....	290.13
Företag av allmänt intresse .....	290.25
Närstående företag .....	290.27
De som har ansvar för företagets styrning .....	290.28
Dokumentation .....	290.29
Uppdragsperiod .....	290.30
Samgåenden och förvärv .....	290.33
Andra överväganden .....	290.39
Tillämpning av det principbaserade ramverket för oberoende .....	290.100
Ekonomiska intressen .....	290.102

Lån och garantier .....	290.118
Affärsrelationer .....	290.124
Familjeband och andra personliga relationer .....	290.127
Anställning hos en revisionskund .....	290.134
Revisionskunder som är företag av allmänt intresse .....	290.139
Tillfällig utlåning av personal .....	290.142
Nyligen utförd tjänst åt revisionskund .....	290.143
Arbeta som styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos en revisionskund .....	290.146
Överordnad personal som arbetat länge med en revisionskund (innefattande revisorsrotation) .....	290.150
Allmänt .....	290.150
Revisionskunder som är företag av allmänt intresse .....	290.151
Tillhandahålla andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag åt revisionskunder .....	290.156
Företagsledningens ansvar .....	290.162
Upprättande av räkenskapsmaterial och finansiella rapporter .....	290.167
Värderingstjänster .....	290.175
Skatterådgivningstjänster .....	290.181
Internrevisionstjänster .....	290.195
IT-systemtjänster .....	290.201
Tjänster vid rättstvist .....	290.207
Juridiska tjänster .....	290.209
Rekryteringstjänster .....	290.214
Corporate finance-tjänster .....	290.216
Arvoden .....	290.220
Arvoden – relativ storlek .....	290.220
Arvoden som förfallit till betalning .....	290.223
Resultatbaserade arvoden .....	290.224
Riktlinjer för ersättning och utvärdering .....	290.228
Gåvor och representation .....	290.230
Pågående eller hotande rättstvister .....	290.231
Rapporter som innefattar en begränsning gällande användning och distribution .....	290.500
Introduktion .....	290.500
Företag av allmänt intresse .....	290.505
Närstående företag .....	290.506
Nätverk och nätverksföretag .....	290.507
Ekonomiska intressen, lån och garantier, nära affärsrelationer samt familjerelationer och privata relationer .....	290.508
Anställning hos en revisionskund .....	290.513
Tillhandahållande av andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag .....	290.514

### *Avsnittets struktur*

**290.1** Detta avsnitt behandlar oberoendekraven för sådana revisionsuppdrag och översiktliga granskningar som är bestyrkandeuppdrag där en revisor uttalar en slutsats om finansiella rapporter. Uppdragen kan avse att rapportera om fullständiga finansiella rapporter eller om en enskild finansiell rapport. Oberoendekrav för bestyrkandeuppdrag som inte är revisionsuppdrag eller översiktliga granskningar behandlas i avsnitt 291.

**290.2** Under vissa omständigheter som rör sådana revisionsuppdrag där revisionsrapporten innefattar en begränsning av användning och spridning och förutsatt att vissa villkor är uppfyllda, kan oberoendekraven i detta avsnitt ändras, enligt punkterna 290.500–290.514. Ändringarna tillåts inte när det gäller en revision av finansiella rapporter som krävs enligt lag eller annan författning.

**290.3** I detta avsnitt innefattar termerna

- revision, revisionsteam, revisionsuppdrag, revisionskund och revisionsrapport även översiktlig granskning, granskningsteam, granskningsuppdrag och rapport om översiktlig granskning, och
- revisionsföretag även nätverksföretag, såvida inte något annat anges.

### *Ett principbaserat ramverk för oberoende*

**290.4** När det gäller revisionsuppdrag är det i allmänhetens intresse och därför ett krav enligt denna etiska kod att medlemmar i revisionsteam, revisionsföretag och nätverksföretag ska vara oberoende av revisionskunder.

**290.5** Målet med detta avsnitt är att bistå revisionsföretag och medlemmar i revisionsteam vid tillämpningen av det principbaserade ramverket som beskrivs nedan för att uppnå och upprätthålla oberoendet.

**290.6** Oberoende utgörs av:

- *Faktiskt oberoende*  
Det sinnestillstånd som tillåter att ett uttalande görs utan att påverkas av faktorer som skulle kunna påverka professionellt omdöme, vilket innebär att en person kan uppträda med integritet, vara objektiv och förhålla sig professionellt skeptisk.
- *Synbart oberoende*  
Undvikande av fakta och omständigheter som är så betydelsefulla att en omdömesgill och informerad tredje man, som beaktar alla särskilda fakta och omständigheter, sannolikt skulle dra slutsatsen att integriteten, objektiviteten eller professionell skepsis hos ett revisionsföretag, eller en medlem i revisionsteamet, har äventyrats.

**290.7** Det principbaserade ramverket ska tillämpas av revisorer i syfte att

- a) identifiera hot mot oberoendet,
- b) utvärdera betydelsen av identifierade hot,
- c) vid behov vidta motåtgärder för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå.

När revisorn kommer fram till att lämpliga motåtgärder inte finns tillgängliga eller inte kan vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå, ska revisorn eliminera den omständighet eller det förhållande som gett upphov till hoten eller avgå från eller avsluta revisionsuppdraget.

En revisor ska använda professionellt omdöme vid tillämpningen av detta principbaserade ramverk.

**290.8** Många olika omständigheter eller kombinationer av omständigheter kan vara relevanta vid bedömning av hot mot oberoendet. Det går inte att definiera alla situationer som ger upphov till hot mot oberoendet eller att specificera lämpliga åtgärder. Därför lägger denna kod fast ett principbaserat ramverk som kräver att revisionsföretag och medlemmar i revisionsteam ska identifiera, utvärdera och hantera hot mot oberoendet. Det principbaserade ramverket hjälper verksamma revisorer att följa de etiska kraven i denna kod. Det inrymmer många olika omständigheter som ger upphov till hot mot oberoendet och kan förhindra att en revisor drar slutsatsen att en situation är tillåten om den inte uttryckligen är förbjuden.

**290.9** I punkt 290.100 och framåt beskrivs hur det principbaserade ramverket för oberoende ska tillämpas. Dessa punkter behandlar inte alla omständigheter och förhållanden som ger upphov till eller kan ge upphov till hot mot oberoendet.

**290.10** När ett revisionsföretag beslutar om huruvida det ska acceptera eller fortsätta med ett uppdrag, eller om en viss person kan vara medlem i revisionsteamet, ska företaget identifiera och utvärdera hot mot oberoendet. Om hoten inte ligger på en godtagbar nivå och beslutet gäller om ett uppdrag ska accepteras eller innefatta en viss person i revisionsteamet, ska revisionsföretaget bestämma om det finns tillgängliga motåtgärder för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Om beslutet

gäller om revisionsföretaget ska fortsätta med ett uppdrag, ska företaget bestämma om befintliga motåtgärder även fortsättningsvis är effektiva när det gäller att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå eller om andra motåtgärder kommer att behöva vidtas eller om uppdraget måste avslutas. Närhelst under uppdraget som revisionsföretaget uppmärksammar ny information om hot mot oberoendet, ska företaget utvärdera hotets betydelse enligt det principbaserade ramverket.

**290.11** I hela detta avsnitt hänvisas till betydelsen av hot mot oberoendet. Vid utvärderingen av ett hots betydelse ska såväl kvalitativa som kvantitativa faktorer beaktas.

**290.12** Detta avsnitt föreskriver i de flesta fall inte det särskilda ansvaret hos olika personer inom revisionsföretaget för åtgärder avseende oberoendet, eftersom ansvarsfördelningen kan skilja sig åt beroende på revisionsföretagets storlek, struktur och organisation. Revisionsföretaget måste enligt International Standards on Quality Control, ISQC, fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge det rimlig säkerhet att oberoendet upprätthålls när detta krävs enligt relevanta etiska krav. Dessutom kräver International Standards on Auditing, ISA, att den ansvariga revisorn ska dra en slutsats om att de oberoendekrav som gäller uppdraget uppfylls.

### *Nätverk och nätverksföretag*

**290.13** Om ett revisionsföretag anses vara ett nätverksföretag, ska företaget vara oberoende av revisionskunder till de andra företagen i nätverket (såvida inte något annat anges i denna kod). Oberoendekraven som gäller ett nätverksföretag i detta avsnitt gäller alla företag, t.ex. konsultverksamhet eller advokatbyrå, som motsvarar definitionen av nätverksföretag, oavsett om detta företag motsvarar definitionen av revisionsföretag eller inte.

**290.14** I syfte att förbättra möjligheten att erbjuda professionella tjänster bildar revisionsföretag ofta större organisationsstrukturer med andra revisionsföretag och andra företag. Huruvida dessa större strukturer utgör ett nätverk beror på särskilda fakta och omständigheter och inte på om revisionsföretaget och företagen är rättsligt fristående och skilda från varandra. Exempel: en större struktur kan ha som enda syfte att underlätta överföring av arbete, vilket i sig inte uppfyller de nödvändiga kriterierna på ett nätverk. Alternativt kan en större struktur vara inriktad på samarbete och revisionsföretagen dela ett gemensamt varumärke, ett gemensamt system för kvalitetskontroller eller betydande professionella resurser, och en sådan struktur anses därför vara ett nätverk.

**290.15** Bedömningen av om den större organisationsstrukturen är ett nätverk ska göras mot bakgrund av huruvida en omdömesgjill och informerad tredje man som beaktar alla särskilda fakta och omständigheter sannolikt skulle dra slutsatsen att företagen hänger samman på ett sådant sätt att de tillsammans utgör ett nätverk. Denna bedömning ska tillämpas konsekvent i hela nätverket.

**290.16** Om den större organisationsstrukturen är inriktad på samarbete och tydligt inriktad på resultat- eller kostnadsdelning bland företagen i strukturen, anses den vara ett nätverk. Men att dela obetydliga kostnader skapar inte i sig ett nätverk. Om uppdelningen av kostnader dessutom är begränsad till de kostnader som avser utveckling av revisionsmetoder, -manualer eller -utbildning, skulle detta i sig inte skapa ett nätverk. Dessutom utgör ett samarbete mellan ett revisionsföretag och ett i övrigt fristående företag för att gemensamt erbjuda en tjänst eller utveckla en produkt inte i sig ett nätverk.

**290.17** Om den större organisationsstrukturen är inriktad på samarbete och företagen i strukturen har gemensamt ägande, kontroll eller ledning, anses den vara ett nätverk. Ett sådant nätverk kan uppnås genom avtal eller på andra sätt.

**290.18** Om den större organisationsstrukturen är inriktad på samarbete och företagen i strukturen har gemensamma riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, anses den vara ett nätverk. I detta sammanhang är gemensamma riktlinjer och rutiner för

kvalitetskontroll sådana som utformas, införs och övervakas i hela den större strukturen.

**290.19** Om den större organisationsstrukturen är inriktad på samarbete och företagen i strukturen har en gemensam affärsstrategi, anses den vara ett nätverk. Att ha en gemensam affärsstrategi innefattar att genom en överenskommelse mellan företagen uppnå gemensamma strategiska mål. Ett företag anses inte vara ett nätverksföretag enbart därför att det samarbetar med ett annat företag endast i syfte att gemensamt svara på en förfrågan om att leverera en professionell tjänst.

**290.20** Om den större organisationsstrukturen är inriktad på samarbete och företagen i strukturen har ett gemensamt varumärkesnamn, anses den vara ett nätverk. Som gemensamt varumärkesnamn betraktas samma initialer eller ett gemensamt namn. Ett revisionsföretag anses använda ett gemensamt varumärkesnamn om det t.ex. tar med det gemensamma varumärkesnamnet som del av, eller tillsammans med, revisionsföretagets namn, när en revisor i revisionsföretaget undertecknar en revisionsrapport.

**290.21** Även om ett revisionsföretag inte tillhör ett nätverk och inte använder ett gemensamt varumärkesnamn som del av revisionsföretagets namn, kan det synbart förefalla tillhöra ett nätverk om det i brevpaper eller reklammaterial hänvisar till att det är medlem i en sammanslutning av revisionsföretag. Detta kan därmed, om inte revisionsföretaget iakttar försiktighet i hur det beskriver sådant medlemskap, ge upphov till en föreställning om att revisionsföretaget tillhör ett nätverk.

**290.22** Om ett revisionsföretag säljer en del av sin verksamhet, kan försäljningsavtalet ibland ange att denna del under en begränsad tidsperiod kan använda revisionsföretagets namn, eller del av namnet, även om den inte längre ingår i revisionsföretaget. När två företag under sådana omständigheter t.ex. bedriver verksamhet under ett gemensamt namn, kan fakta vara sådana att de inte längre tillhör en större struktur inriktad på samarbete och därför inte är nätverksföretag. Dessa företag ska bestämma hur de ska upplysa om att de inte längre är nätverksföretag när de presenterar sig för externa parter.

**290.23** Om den större strukturen är inriktad på samarbete och företagen i strukturen delar en betydande andel professionella resurser, anses den vara ett nätverk. Professionella resurser innefattar:

- Gemensamma system som ger företag möjlighet att utbyta information, såsom kunduppgifter, fakturerings- och tidrapporter.
- Delägare och medarbetare.
- Tekniska avdelningar som ger råd rörande tekniska eller branschspecifika frågor, transaktioner eller händelser för bestyrkandeuppdrag.
- Revisionsmetodik eller revisionshandböcker.
- Utbildningar och hjälpmedel.

**290.24** Huruvida de professionella resurser som delas är betydande och om revisionsföretagen därför är nätverksföretag ska fastställas med grund i relevanta fakta och omständigheter. Om de gemensamma resurserna är begränsade till gemensam revisionsmetodik eller gemensamma revisionsmanualer, utan utbyte av personal-, kund- eller marknadsinformation, är de delade resurserna sannolikt inte betydande. Detsamma gäller gemensam utbildningssatsning. Men om de gemensamma resurserna innefattar utbyte av personal eller information, exempelvis om personal från en gemensam pool används, eller en gemensam teknisk avdelning skapas inom den större strukturen i syfte att erbjuda deltagande revisionsföretag tekniska anvisningar som revisionsföretagen måste följa, skulle en omdömesgjill och informerad tredje man med större sannolikhet dra slutsatsen att de gemensamma resurserna är betydande.

### *Företag av allmänt intresse*

**290.25** Avsnitt 290 innehåller ytterligare bestämmelser som speglar omfattningen av vissa företags allmänintresse. Med företag av allmänt intresse avses i detta stycke:

- i Alla börsnoterade företag.
- ii Varje företag
  - a) som enligt lag eller annan författning definieras som ett företag av allmänt intresse, eller
  - b) för vilket revision enligt lag eller annan författning måste utföras med iakttagande av samma oberoendekrav som vid revision av börsnoterade företag. Författningen kan vara utfärdad av relevant tillsynsmyndighet, vilket innefattar en normgivande organisation.

**290.26** Revisionsföretag och medlemsorgan uppmanas att fastställa om de ska behandla ytterligare företag, eller vissa kategorier av företag, som företag av allmänt intresse eftersom de har ett stort antal olika intressenter. Faktorer att överväga är bland annat:

- Verksamhetens karaktär, såsom innehav av tillgångar i egenskap av förvaltare åt ett stort antal intressenter. Exempel kan vara finansinstitut, såsom banker och försäkringsbolag samt pensionsfonder.
- Storlek.
- Antalet anställda.

### *Närstående företag*

**290.27** När revisionskunden är ett börsnoterat företag innefattar hänvisningar till revisionskunden i detta avsnitt även närstående företag till kunden (såvida inte något annat anges). För alla andra revisionskunder innefattar hänvisningarna till revisionskunden även närstående företag som kunden har direkt eller indirekt bestämmande inflytande över. När revisionsteamet vet eller har anledning att tro att en relation eller en omständighet som innefattar ett annat närstående företag till kunden är relevant för utvärderingen av revisionsföretagets oberoende av kunden, ska revisionsteamet inbegripa detta närstående företag när det identifierar och utvärderar hot mot oberoendet samt vidta lämpliga motåtgärder.

### *De som har ansvar för företagets styrning*

**290.28** Även när detta inte krävs enligt koden, tillämpliga revisionsstandarder, lagar eller författningar, uppmanas återkommande kommunikation mellan revisionsföretaget och dem som har ansvar för företagets styrning hos revisionskunden avseende relationer och andra frågor som enligt revisionsföretagets uppfattning rimligen påverkar oberoendet. Sådan kommunikation ger dem som har ansvar för företagets styrning möjlighet att

- a) beakta revisionsföretagets bedömningar vid identifiering och utvärdering av hot mot oberoendet,
- b) beakta lämpligheten i vidtagna motåtgärder för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå, och
- c) vidta lämpliga åtgärder.

Ett sådant angreppssätt kan vara till särskilt stor hjälp när det gäller skrämshot och vänskapshot.

### *Dokumentation*

**290.29** Dokumentation ger bevis för revisorns bedömningar när han eller hon drar slutsatser om att oberoendekrav har uppfyllts. Avsaknad av dokumentation avgör inte om ett revisionsföretag har beaktat en viss fråga och inte heller om det är oberoende.

Revisorerna ska dokumentera slutsatser om efterlevnaden av oberoendekrav och det väsentliga i alla relevanta diskussioner som stöder dessa slutsatser. Därför gäller följande:



- a) När motåtgärder krävs för att minska ett hot till en godtagbar nivå, ska revisorn dokumentera hotets karaktär och de motåtgärder som finns eller vidtas och som minskar hotet till en godtagbar nivå.
- b) När ett hot har krävt betydande analys av revisorn för fastställandet av om motåtgärder var nödvändiga och revisorn dragit slutsatsen att det inte var nödvändigt med några motåtgärder eftersom hotet redan låg på en godtagbar nivå, ska revisorn dokumentera hotets karaktär och den logiska grunden för slutsatsen.

### *Uppdragsperiod*

**290.30** Oberoende av revisionskunden krävs både under själva uppdraget och under den tidsperiod som de finansiella rapporterna omfattar. Uppdragsperioden inleds när revisionsteamet börjar utföra revisionstjänster. Uppdragsperioden slutar när revisionsrapporten lämnas. När uppdraget är av återkommande karaktär slutar det när endera part informerar den andra om att relationen har avslutats eller när den slutliga revisionsrapporten lämnas, vilketdera som inträffar sist.

**290.31** När ett företag blir revisionskund under eller efter en period som omfattas av de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande, ska revisionsföretaget fastställa om hot mot oberoendet kan uppstå på grund av:

- Finansiella relationer eller affärsrelationer med revisionskunden under eller efter den period som omfattas av de finansiella rapporterna men innan revisionsuppdraget accepteras.
- Tidigare tjänster som har levererats till revisionskunden.

**290.32** Om en tjänst som inte är ett bestyrkandeuppdrag utfördes åt revisionskunden under eller efter den period som omfattas av de finansiella rapporterna men innan revisionsteamet börjar utföra revisionstjänster och tjänsten inte skulle vara tillåten då revisionsuppdraget accepterats, ska revisionsföretaget utvärdera eventuella hot mot oberoendet som tjänsten i fråga kan ge upphov till. Om hotet inte ligger på en godtagbar nivå ska revisionsuppdraget enbart accepteras om motåtgärder vidtas i syfte att eliminera eventuella hot eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är att

- inte inkludera personal som utförde den tjänst som inte var ett bestyrkandeuppdrag som medlemmar i revisionsteamet,
- låta en revisor granska revisionen och det arbete som inte är bestyrkandeuppdrag enligt vad som är tillämpligt,
- anlita ett annat revisionsföretag som utvärderar resultaten av den tjänst som inte var ett bestyrkandeuppdrag eller anlita ett annat revisionsföretag som upprepar utförandet av tjänsten i den utsträckning som krävs för att det ska kunna ta ansvar för denna tjänst.

### *Samgåenden och förvärv*

**290.33** När ett företag, till följd av ett samgående eller ett förvärv, blir närstående till en revisionskund, ska revisionsföretaget identifiera och utvärdera tidigare och befintliga intressen i och relationer med det närstående företaget som, med hänsyn till tillgängliga motåtgärder, kan påverka dess oberoende och därför dess förmåga att fortsätta med revisionsuppdraget efter det att samgåendet eller förvärvet trätt i kraft.

**290.34** Revisionsföretaget ska vidta nödvändiga åtgärder för att avsluta, per datumet för samgåendets eller förvärvets ikraftträdande, alla befintliga intressen eller relationer som inte är tillåtna enligt denna kod. Men om ett sådant intresse eller en sådan relation inte på ett rimligt sätt kan avslutas senast per datumet för samgåendets eller förvärvets ikraftträdande, t.ex. på grund av att det närstående företaget senast då inte kan genomföra en välordnad övergång till en annan leverantör av den andra icke bestyrkandetjänst som revisionsföretaget tillhandahåller, ska revisionsföretaget utvärdera det hot som uppstår på grund av ett sådant intresse eller en sådan relation. Ju mer betydande hotet är, desto mer troligt är det att revisionsföretagets objektivitet äventy-

ras och att det inte kommer att kunna fortsätta som revisor. Hotets betydelse beror på faktorer som:

- Karaktären på och betydelsen av intresset eller relationen.
- Karaktären på och betydelsen av relationen till det närstående företaget (t.ex. om det närstående företaget är ett dotterföretag eller moderföretag).
- Tidsrymden fram till att intresset eller relationen rimligen kan avslutas.

Revisionsföretaget ska diskutera orsakerna till att intresset eller relationen inte rimligen kan avslutas före samgåendets eller förvärvets ikraftträdandedatum samt utvärderingen av hotets betydelse med dem som ansvarar för företagets styrning.

**290.35** Om de som har ansvar för företagets styrning begär att revisionsföretaget fortsätter som revisor, ska revisionsföretaget endast göra detta om följande villkor är uppfyllda:

- a) Intresset eller relationen kommer att avslutas så snart som rimligen är möjligt och i alla händelser inom ett halvår från samgåendets eller förvärvets ikraftträdandedatum.
- b) Varje person som har ett sådant intresse eller en sådan relation, däribland ett intresse eller en relation som har uppstått genom att personen utfört en annan tjänst än en bestyrkandetjänst som inte skulle vara tillåten enligt detta avsnitt, kommer inte att vara medlem i revisionsteamet för revisionen eller ansvarig för den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen.
- c) Lämpliga övergångsåtgärder kommer vid behov att införas och diskuteras med dem som har ansvar för företagets styrning. Exempel på övergångsåtgärder är:
  - Att låta en revisor granska revisionen eller det arbete som inte är bestyrkandeuppdrag enligt vad som är tillämpligt.
  - Låta en revisor som inte arbetar på det revisionsföretag som gör ett uttalande om de finansiella rapporterna utföra en granskning som motsvarar en uppdragsanknutna kvalitetskontroll.
  - Anlita ett annat revisionsföretag som utvärderar resultaten av den tjänst som inte var ett bestyrkandeuppdrag eller anlita ett annat revisionsföretag som upprepar utförandet av tjänsten i den utsträckning som krävs för att det ska kunna ta ansvar för denna tjänst.

**290.36** Revisionsföretaget kan ha genomfört en betydande mängd arbete på revisionen före rörelseförvärvets ikraftträdandedatum och kan ha möjlighet att slutföra de återstående granskningsåtgärderna på kort tid. Om de som har ansvar för företagets styrning begär att revisionsföretaget i så fall ska slutföra revisionen medan det fortsätter att ha ett intresse eller en relation enligt beskrivningen i punkt 290.33, ska revisionsföretaget endast göra detta om det

- a) har utvärderat betydelsen av det hot som har uppstått på grund av ett sådant intresse eller en sådan relation och diskuterat utvärderingen med dem som har ansvar för företagets styrning,
- b) följer kraven i punkt 290.35 ii–iii, och
- c) upphör att vara revisor senast när revisionsrapporten lämnas.

**290.37** Vid hantering av tidigare och befintliga intressen och relationer som täcks av punkterna 290.33–290.36 ska revisionsföretaget fastställa huruvida, även om alla krav skulle kunna uppfyllas, intressena och relationerna ger upphov till hot som skulle vara så betydande att objektiviteten skulle äventyras och, om så är fallet, ska revisionsföretaget upphöra att vara revisor.

**290.38** Revisorn ska dokumentera alla intressen eller relationer som täcks av punkterna 290.34 och 290.36 och som inte kommer att avslutas före samgåendets eller förvärvets ikraftträdandedatum och orsakerna till att de inte kommer att avslutas, de vidtagna övergångsåtgärderna, resultaten av diskussionen med dem som har ansvar för företagets styrning och den logiska grunden till att de tidigare och befintliga intressena

och relationerna inte skapar hot som skulle vara så betydelsefulla att objektiviteten skulle äventyras.

### *Andra överväganden*

**290.39** Det kan finnas tillfällen när innehållet i detta avsnitt oavsiktligt överträds. Om en sådan oavsiktlig överträdelse sker anses det vanligen inte äventyra oberoendet, förutsatt att revisionsföretaget har lämpliga riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, motsvarande dem som krävs enligt International Standards on Quality Control, för att upprätthålla oberoendet och denna överträdelse, när den väl upptäcks, genast åtgärdas och eventuella nödvändiga motåtgärder vidtas för att eliminera eventuella hot eller minska dem till en godtagbar nivå. Revisionsföretaget ska avgöra om det ska diskutera frågan med dem som har ansvar för företagets styrning.

[Punkterna 290.40–290.99 innehåller inte någon text.]

### *Tillämpning av det principbaserade ramverket för oberoende*

**290.100** Punkterna 290.102–290.231 beskriver särskilda omständigheter och relationer som skapar eller kan skapa hot mot oberoendet. I punkterna beskrivs potentiella hot och de typer av motåtgärder som kan vara lämpliga för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå samt för att identifiera vissa situationer där inga motåtgärder skulle kunna minska hoten till en godtagbar nivå. I punkterna beskrivs inte alla omständigheter och förhållanden som ger upphov till eller kan ge upphov till hot mot oberoendet. Revisionsföretaget och medlemmarna i revisionsteamet ska utvärdera följderna av liknande, men andra, omständigheter och relationer och fastställa om motåtgärder, däribland motåtgärderna i punkterna 200.12–200.15, vid behov kan vidtas för att eliminera hoten mot oberoendet eller minska dem till en godtagbar nivå.

**290.101** Punkterna 290.102–290.126 innehåller hänvisningar till väsentligheten i ett ekonomiskt intresse, ett lån eller en garanti eller till en affärsrelations betydelse. I syfte att fastställa om ett sådant intresse är väsentligt för en person kan man beakta den kombinerade förmögenheten för den personen och en närstående till honom eller henne.

### *Ekonomiska intressen*

**290.102** Att ha ekonomiska intressen i en revisionskund kan skapa ett egenintressehot. Förekomsten och betydelsen av ett uppkommet hot beror på

- a) rollen för den person som har det ekonomiska intresset,
- b) om det ekonomiska intresset är direkt eller indirekt, och
- c) hur väsentligt det ekonomiska intresset är.

**290.103** Ekonomiska intressen kan innehas genom en mellanhand (t.ex. ett fondföretag, ett dödsbo eller en stiftelse). Fastställandet av om sådana ekonomiska intressen är direkta eller indirekta kommer att bero på om innehavaren har ett bestämmande inflytande över fondföretaget eller möjlighet att påverka dess placeringsbeslut. När innehavaren har ett bestämmande inflytande över fondföretaget eller möjlighet att påverka placeringsbeslut, definieras detta ekonomiska intresse enligt koden som ett direkt ekonomiskt intresse. Omvänt, när innehavaren av det ekonomiska intresset inte har bestämmande inflytande över fondföretaget eller möjlighet att påverka dess investeringsbeslut, är detta ekonomiska intresse enligt koden ett indirekt ekonomiskt intresse.

**290.104** Om en medlem i revisionsteamet, en närstående till honom eller henne eller ett revisionsföretag har ett direkt ekonomiskt intresse eller ett väsentligt indirekt ekonomiskt intresse i revisionskunden, skulle det egenintressehot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska ingen av följande ha ett direkt ekonomiskt intresse eller ett väsentligt indirekt

ekonomiskt intresse i kunden: en medlem i revisionsteamet, en närstående till honom eller henne eller revisionsföretaget.

**290.105** När en medlem i revisionsteamet har en familjemedlem som han eller hon vet har ett direkt ekonomiskt intresse eller ett väsentligt indirekt ekonomiskt intresse i revisionskunden, uppstår ett egenintressehot. Hotets betydelse beror på faktorer som:

- Vilken karaktär som relationen mellan medlemmen i revisionsteamet och familjemedlemmen har.
- Hur väsentligt det ekonomiska intresset är för familjemedlemmen.

Hotets betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Familjemedlemmen avyttrar, så snart det är praktiskt möjligt, hela det ekonomiska intresset eller så stor del av ett indirekt ekonomiskt intresse att den kvarvarande delen inte längre är väsentlig.
- En revisor granskar det arbete medlemmen i revisionsteamet har utfört.
- Personen avlägsnas från revisionsteamet.

**290.106** Om en medlem i revisionsteamet, en medlem i den personens familj eller ett revisionsföretag har ett direkt ekonomiskt intresse eller ett väsentligt indirekt ekonomiskt intresse i ett företag som har ett intresse med bestämmande inflytande i revisionskunden och kunden är väsentlig för företaget, skulle det egenintressehot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska ingen av följande ha sådana ekonomiska intressen: en medlem i revisionsteamet, en närstående till honom eller henne eller revisionsföretaget.

**290.107** Ett revisionsföretags pensionsplans innehav av ett direkt eller väsentligt indirekt ekonomiskt intresse i en revisionskund ger upphov till egenintressehot. Hotets betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå.

**290.108** Om andra delägare på det kontor där den ansvariga revisorn arbetar i samband med revisionsuppdraget, eller deras närstående, har ett direkt ekonomiskt intresse eller ett väsentligt indirekt ekonomiskt intresse i revisionskunden, skulle det egenintressehot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska vare sig sådana delägare eller deras närstående inneha sådana ekonomiska intressen i en sådan revisionskund.

**290.109** Det kontor på vilket den ansvariga revisorn arbetar i samband med revisionsuppdraget är inte nödvändigtvis det kontor där denna revisor är stationerad. När den ansvariga revisorn är placerad på ett annat kontor än de andra medlemmarna i revisionsteamet, ska därför professionellt omdöme användas för att fastställa vilket kontor revisorn arbetar på i samband med detta uppdrag.

**290.110** Om andra delägare och anställda i ledande ställning som tillhandahåller andra tjänster än revisionstjänster till revisionskunden, förutom sådana vars insatser är mycket små, eller deras närstående, har ett direkt ekonomiskt intresse eller ett väsentligt indirekt ekonomiskt intresse i revisionskunden, skulle det egenintressehot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska vare sig sådan personal eller deras närstående inneha sådana ekonomiska intressen i en sådan revisionskund.

**290.111** Utan hänsyn till punkterna 290.108 och 290.110 anses ett innehav av ett ekonomiskt intresse i en revisionskund av en närstående till

- a) en delägare som arbetar på ett kontor där den ansvariga revisorn arbetar i samband med revisionsuppdraget, eller
- b) en delägare eller anställd i ledande ställning som tillhandahåller andra tjänster än revisionstjänster till revisionskunden inte äventyra oberoendet, om det ekonomiska intresset är en följd av den närståendes anställningsrättigheter (t.ex. via pen-

sionsplaner eller aktieoptionsprogram) och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera eventuella hot mot oberoendet eller minska dem till en godtagbar nivå.

Men när en närstående har eller får rätten att avyttra det ekonomiska intresset eller, i fråga om en aktieoption, rätten att utnyttja optionen, ska det ekonomiska intresset avyttras eller förverkas så snart det är praktiskt möjligt.

**290.112** Ett egenintressehot kan uppstå om revisionsföretaget eller en medlem i revisionsteamet, eller en närstående till honom eller henne, har ett ekonomiskt intresse i ett företag och en revisionskund också har ett ekonomiskt intresse i det företaget. Men oberoendet anses inte vara äventyrat om dessa intressen är oväsentliga och revisionskunden inte kan utöva betydande inflytande över företaget. Om ett sådant innehav är väsentligt för någon part och revisionskunden kan utöva betydande inflytande över det andra företaget, skulle inte några motåtgärder kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska revisionsföretaget inte ha något sådant intresse, och varje person med sådant intresse ska därför, innan personen blir medlem i revisionsteamet, antingen

- a) avyttra intresset, eller
- b) avyttra en så stor del av intresset att den kvarvarande delen inte längre är väsentlig.

**290.113** Ett egenintressehot, vänskapshot eller skrämselhot kan uppstå om en medlem i revisionsteamet, eller en närstående till honom eller henne, eller revisionsföretaget, har ett ekonomiskt intresse i ett företag när det är känt att en styrelseledamot, chef eller ägare med bestämmande inflytande i revisionskunden också har ett ekonomiskt intresse i det företaget. Förekomsten och betydelsen av ett hot beror på faktorer som:

- Medarbetarens roll i revisionsteamet.
- Om ägandet av företaget är koncentrerat eller spritt.
- Om intresset ger investeraren möjligheten att kontrollera eller i betydande utsträckning påverka företaget.
- Hur väsentligt det ekonomiska intresset är.

Betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Avlägsna den medlem i revisionsteamet som har det ekonomiska intresset från teamet.
- Låta en revisor ganska det arbete som medlemmen i revisionsteamet har utfört.

**290.114** Om ett revisionsföretag, en medlem i revisionsteamet eller en närstående till en medlem i revisionsteamet har ett direkt ekonomiskt intresse eller ett väsentligt indirekt ekonomiskt intresse i revisionskunden i egenskap av förvaltare, ger detta upphov till ett egenintressehot. På liknande sätt uppstår ett egenintressehot när

- a) en delägare på det kontor där den ansvariga revisorn arbetar i samband med revisionen,
- b) andra delägare och anställda i ledande ställning som tillhandahåller andra tjänster än bestyrkandeuppdrag till revisionskunden, förutom dem vars engagemang är mycket litet, eller
- c) medlemmens närstående, har ett direkt ekonomiskt intresse eller ett väsentligt indirekt ekonomiskt intresse i revisionskunden i egenskap av förvaltare.

Ett sådant intresse ska inte förekomma under andra förutsättningar än följande:

- Vare sig förvaltaren, eller en närstående till honom eller henne, eller revisionsföretaget är förmånstagare till stiftelsen (eller liknande förvaltarskap).
- Det intresse i revisionskunden som stiftelsen har är inte väsentligt för stiftelsen.
- Stiftelsen kan inte utöva betydande inflytande över revisionskunden.
- Förvaltaren, en närstående till honom eller henne eller revisionsföretaget har inte betydande inflytande över investeringsbeslut som rör ett ekonomiskt intresse i revisionskunden.

**290.115** Medlemmar i revisionsteamet ska fastställa om ett egenintressehot uppstår av eventuella kända ekonomiska intressen i revisionskunden som innehas av andra personer, innefattande:

- Delägare och medarbetare i revisionsföretaget, utöver dem som anges ovan, eller närstående till dessa.
- Personer med en nära relation till en medlem i revisionsteamet.

Huruvida dessa intressen ger upphov till ett egenintressehot beror på faktorer som:

- Revisionsföretagets organisatoriska och operativa struktur samt rapporteringsstruktur.
- Karaktären på relationen mellan personen och medlemmen i revisionsteamet.

Betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Avlägsna den medlem i revisionsteamet som har relationen i fråga.
- Undanta medlemmen i teamet från betydande beslutsprocesser som rör revisionsuppdraget.
- Låta en revisor granska det arbete som medlemmen i revisionsteamet har utfört.

**290.116** Om ett revisionsföretag eller en anställd i revisionsföretaget, eller en närstående till en medlem i revisionsteamet, får ett direkt ekonomiskt intresse eller ett väsentligt indirekt ekonomiskt intresse i en revisionskund, t.ex. genom arv, gåva eller till följd av ett samgående, och det inte skulle vara tillåtet att inneha ett sådant intresse enligt detta avsnitt, gäller följande:

- a) Om det är revisionsföretaget som får ett ekonomiskt intresse ska det omedelbart avyttra hela intresset eller en tillräckligt stor del av ett indirekt intresse för att den kvarvarande delen inte längre ska vara väsentlig.
- b) Om det är en medlem i revisionsteamet, eller en närstående till honom eller henne, som får det ekonomiska intresset, ska han eller hon omedelbart avyttra hela intresset eller en tillräckligt stor del av ett indirekt intresse för att den kvarvarande delen inte längre ska vara väsentlig.
- c) Om det är en person som inte är medlem i revisionsteamet, eller en närstående till honom eller henne, som får det ekonomiska intresset, ska han eller hon så snart som möjligt avveckla hela intresset eller en tillräckligt stor del av ett indirekt intresse för att den kvarvarande delen inte längre ska vara väsentlig. Beroende på avyttringen av det ekonomiska intresset fastställs om några motåtgärder är nödvändiga.

**290.117** En oavsiktlig överträdelse av detta avsnitt avseende ett ekonomiskt intresse i en revisionskund, bedöms inte äventyra oberoendet under följande förutsättningar:

- a) Revisionsföretaget har fastställda riktlinjer och rutiner som kräver att revisionsföretaget omedelbart informeras om överträdelser till följd av köpet, arvet eller något annat förvärv av ett ekonomiskt intresse i revisionskunden.
- b) Åtgärderna i punkt 290.116 a–c vidtas enligt vad som är tillämpligt.
- c) Revisionsföretaget vidtar vid behov andra motåtgärder för att minska kvarvarande hot till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är att,
  - låta en revisor granska det arbete medlemmen i revisionsteamet har utfört,
  - undanta personen från betydande beslut rörande revisionsuppdraget.

Revisionsföretaget ska avgöra om det ska diskutera frågan med dem som har ansvar för företagets styrning.

### *Lån och garantier*

**290.118** Ett lån, eller en garanti för ett lån, till en medlem i revisionsteamet, eller till en närstående till honom eller henne, eller till revisionsföretaget från en revisionskund som är en bank eller liknande institution kan ge upphov till hot mot oberoendet. Om lånet eller garantin inte har följt normala lånerutiner, löptider och villkor, skulle ett egenintressehot uppstå som skulle vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna

minska hotet till en godtagbar nivå. Därför kan vare sig en medlem i revisionsteamet, en närstående till honom eller henne, eller ett revisionsföretag acceptera ett sådant lån eller en sådan garanti.

**290.119** Om ett lån till ett revisionsföretag från en revisionskund som är en bank eller liknande institution följer normala lånerutiner, löptider och villkor och det är väsentligt för revisionskunden eller det revisionsföretag som får lånet kan det vara möjligt att vidta motåtgärder för att minska egenintressehotet till en godtagbar nivå. Ett exempel på en sådan motåtgärd är att låta arbetet granskas av en revisor från ett nätverksföretag som vare sig är involverat i revisionen eller har tagit emot lånet.

**290.120** Ett lån, eller en garanti för ett lån, från en revisionskund som är en bank eller liknande institution till en medlem i revisionsteamet, eller närstående till honom eller henne, ger inte upphov till ett hot mot oberoendet om lånet eller garantin följer normala lånerutiner, löptider och villkor. Exempel på sådana lån är bostadslån, checkkrediter, billån och kreditkortstillgodohavanden.

**290.121** Om revisionsföretaget eller en medlem i uppdragsteamet, eller en närstående till honom eller henne, accepterar ett lån från, eller har ett lån garanterat av, en revisionskund som inte är en bank eller liknande institution, skulle det egenintressehot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå, om inte lånet eller garantin är oväsentligt för både

- a) revisionsföretaget eller medlemmen i revisionsteamet och en närstående till honom eller henne, och
- b) revisionskunden.

**290.122** Om revisionsföretaget eller en medlem i revisionsteamet, eller en närstående till honom eller henne, på motsvarande sätt ger eller garanterar ett lån till en revisionskund, skulle det egenintressehot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå, om inte lånet eller garantin är oväsentligt för både

- a) revisionsföretaget eller medlemmen i revisionssteamet och en närstående till honom eller henne, och
- b) revisionskunden.

**290.123** Om ett revisionsföretag eller en medlem i revisionsteamet, eller en närstående till honom eller henne, har inlåning eller depåkonto hos en revisionskund som är en bank, mäklare eller liknande institution, uppstår inte något hot mot oberoendet om inlåningen eller kontot följer normala affärsvillkor.

### *Affärsrelationer*

**290.124** En nära affärsrelation mellan ett revisionsföretag eller en medlem i ett revisionsteam, eller en närstående till honom eller henne, och revisionskunden eller dess ledning, uppstår vid en affärsrelation eller ett gemensamt ekonomiskt intresse och kan ge upphov till egenintressehot eller skrämselhot. Exempel på sådana relationer är:

- Innehav av ett ekonomiskt intresse i ett joint venture med antingen revisionskunden eller en ägare med bestämmande inflytande, styrelseledamot, ledande befattningshavare eller annan person med ledningsbefogenheter hos denna kund.
- Överenskommelser om att kombinera en eller flera tjänster eller produkter från revisionsföretaget med en eller flera tjänster eller produkter hos revisionskunden och marknadsföra paketet genom hänvisning till båda parter.
- Distributions- eller marknadsföringsavtal enligt vilka revisionsföretaget distribuerar eller marknadsför revisionskundens produkter eller tjänster eller kunden distribuerar eller marknadsför revisionsföretagets produkter eller tjänster.

Om ett ekonomiskt intresse inte är oväsentligt och affärsrelationen inte är obetydlig för revisionsföretaget och revisionskunden eller dess ledning, skulle det hot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar

nivå. Om det ekonomiska intresset inte är oväsentligt och affärsrelationen inte är obetydlig, ska affärsrelationen därför inte ingås, minskas till en obetydlig nivå eller avslutas.

När det gäller en medlem i revisionsteamet ska han eller hon avlägsnas från revisionsteamet, om ett sådant ekonomiskt intresse inte är oväsentligt och relationen inte obetydlig för medlemmen i revisionsteamet.

Om affärsrelationen gäller en närstående eller en medlem i revisionsteamet och revisionskunden eller dess ledning, ska betydelsen av alla hot utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå.

**290.125** En affärsrelation som innefattar ett intresse som revisionsföretaget eller en medlem i revisionsteamet, eller en närstående till honom eller henne, har i ett företag med koncentrerat ägande när revisionskunden eller en styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos kunden, eller en grupp därav, också har ett intresse i företaget ger inte upphov till ett hot mot oberoendet under följande förutsättningar:

- a) Affärsrelationen är obetydlig för revisionsföretaget, medlemmen i uppdragsteamet och dennes närstående, och för revisionskunden.
- b) Det ekonomiska intresset är oväsentligt för investeraren eller gruppen av investerare.
- c) Det ekonomiska intresset ger inte investeraren, eller gruppen av investerare, möjlighet att kontrollera företaget med koncentrerat ägande.

**290.126** Om revisionsföretaget eller en medlem i revisionsteamet, eller en närstående till honom eller henne, köper varor och tjänster av en revisionskund, ger detta i allmänhet inte upphov till ett hot mot oberoendet om affären görs i den ordinarie verksamheten och till affärsmässiga villkor. Men sådana transaktioner kan vara av sådan karaktär eller storlek att de ger upphov till ett egenintressehot. Betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Eliminera affären eller minska storleken på den.
- Avlägsna personen från revisionsteamet.

### *Familjeband och andra personliga relationer*

**290.127** Familjerelationer och privata relationer mellan en medlem i revisionsteamet och en styrelseledamot eller högre befattningshavare eller vissa anställda (beroende på deras roll) hos revisionskunden kan ge upphov till egenintresse-, vänskaps- eller skrämselhot. Förekomsten och betydelsen av hot kommer att vara beroende av ett antal faktorer, däribland personens ansvar i revisionsteamet, familjemedlemmens eller den andra personens roll hos kunden och hur nära relationen är.

**290.128** När en närstående till en medlem i revisionsteamet är

- a) styrelseledamot eller högre befattningshavare hos revisionskunden, eller
- b) anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget gör ett uttalande,

eller hade en sådan möjlighet under en period som omfattas av uppdraget eller de finansiella rapporterna, kan hoten mot oberoende minskas till en godtagbar nivå endast genom att denna person avlägsnas från revisionsteamet.

Relationen är så nära att inga andra motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska ingen person med en sådan relation ingå i revisionsteamet.

**290.129** Hot mot oberoendet uppstår när en närstående till en medlem i revisionsteamet är en anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över revisionskundens ekonomiska ställning, ekonomiska resultat eller kassaflöden. Hotets betydelse beror på faktorer som:

- Vilken ställning den närstående har hos revisionskunden.
- Medarbetarens roll i revisionsteamet.



Hotets betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Avlägsna personen från revisionsteamet.
- Strukturera ansvarsområdena i revisionsteamet så att personen inte arbetar med frågor som ligger inom ansvarsområdet för den närstående.

**290.130** Hot mot oberoendet uppstår när en nära familjemedlem till en medlem i revisionsteamet är:

- a) Styrelseledamot eller högre befattningshavare hos revisionskunden.
- b) Anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande.

Hotets betydelse beror på faktorer som:

- Karaktären på relationen mellan medlemmen i revisionsteamet och familjemedlemmen.
- Vilken ställning familjemedlemmen har hos revisionskunden.
- Medarbetarens roll i revisionsteamet.

Hotets betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Avlägsna personen från revisionsteamet.
- Strukturera ansvarsområdena i revisionsteamet så att personen inte arbetar med frågor som ligger inom ansvarsområdet för familjemedlemmen.

**290.131** Hot mot oberoendet uppstår när en medlem i uppdragsteamet har en nära relation med en person som inte är närstående eller familjemedlem men som är styrelseledamot eller högre befattningshavare hos revisionskunden eller anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande. En medlem i revisionsteamet som har en sådan relation ska söka råd enligt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner. Hotets betydelse beror på faktorer som:

- Karaktären på relationen mellan personen och medlemmen i revisionsteamet.
- Vilken ställning personen har hos revisionskunden.
- Medarbetarens roll i revisionsteamet.

Hotets betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Avlägsna personen från revisionsteamet.
- Strukturera ansvarsområdena i revisionsteamet så att personen inte arbetar med frågor som ligger inom ansvarsområdet för den person som revisionskunden som medarbetaren har en nära relation med.

**290.132** Egenintresse-, vänskaps- eller skrämselhot kan uppstå genom en privat relation eller familjrelation mellan

- a) en delägare eller anställd i revisionsföretaget som inte är medlem i revisionsteamet, och
- b) en styrelseledamot eller ledande befattningshavare eller en anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av revisionskundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande.

Delägare och anställda i revisionsföretaget som känner till sådana relationer ska söka råd enligt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner. Förekomsten och betydelsen av ett hot beror på faktorer som:

- Karaktären på relationen mellan delägaren eller den anställda på revisionsföretaget och styrelseledamoten eller den ledande befattningshavaren hos revisionskunden.

- Samspelet mellan delägaren eller den anställda på revisionsföretaget och revisionssteamet.
- Vilken befattning delägaren eller medarbetaren i revisionsföretaget har.
- Vilken befattning personen i den privata relationen har hos revisionskunden.

Betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Strukturera om delägarens eller medarbetarens ansvarsområden för att minska ett potentiellt inflytande över revisionsuppdraget.
- Låta en revisor granska relevant revisionsarbete som har utförts.

**290.133** En oavsiktlig överträdelse av detta avsnitt avseende familjrelationer och privata relationer anses inte äventyra oberoendet under följande förutsättningar:

- a) Revisionsföretaget har fastställt riktlinjer och rutiner som kräver att revisionsföretaget omedelbart meddelas om eventuella överträdelser till följd av ändringar i anställningsstatus hos närstående eller familjemedlemmar eller till följd av andra privata relationer som ger upphov till hot mot oberoendet.
- b) Den oavsiktliga överträdelsen avser en närstående till en medlem i revisionsteamet som blir styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos revisionskunden eller har möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande, och den relevanta medarbetaren avlägsnas från teamet.
- c) Revisionsföretaget vid behov använder andra motåtgärder för att minska kvarvarande hot till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:
  - i Att låta en revisor granska det arbete medlemmen i revisionsteamet har utfört.
  - ii Undanta medarbetaren från betydande beslut rörande uppdraget.

Revisionsföretaget ska fastställa om det ska diskutera frågan med dem som har ansvar för företagets styrning.

### *Anställning hos en revisionskund*

**290.134** Vänskaps- eller skrämselhot kan uppstå om en styrelseledamot eller en ledande befattningshavare hos revisionskunden, eller en anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande, har varit medlem i revisionsteamet eller delägare i revisionsföretaget.

**290.135** Om en tidigare medlem i revisionsteamet eller en delägare i revisionsföretaget har börjat arbeta hos revisionskunden i en sådan befattning och en betydande koppling kvarstår mellan revisionsföretaget och honom eller henne, skulle hotet vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför skulle oberoendet anses vara äventyrat om en tidigare medlem i revisionsteamet eller en delägare börjar arbeta hos revisionskunden som styrelseledamot eller ledande befattningshavare, eller som anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande, under andra förutsättningar än följande:

- a) Den tidigare medarbetaren eller delägaren i revisionsföretaget har inte rätt till några förmåner eller någon betalning från revisionsföretaget, med undantag för sådana som betalas ut enligt fasta, i förväg fastställda, planer, och eventuella be-  
lopp som revisionsföretaget är skyldigt honom eller henne, är inte väsentliga för revisionsföretaget.
- b) Den tidigare medarbetaren eller delägaren fortsätter inte att delta i eller synes inte delta i revisionsföretagets verksamhet eller yrkesmässiga aktiviteter.

**290.136** Om en tidigare medlem i revisionsteamet eller delägare i revisionsföretaget har börjat arbeta hos revisionskunden i en sådan befattning och ingen betydande

koppling kvarstår mellan revisionsföretaget och honom eller henne, kommer förekomsten och betydelsen av vänskaps- eller skrämselhot att bero på faktorer som:

- Vilken befattning den tidigare medarbetaren eller delägaren har hos revisionskunden.
- Om han eller hon kommer att ha något med revisionsteamet att göra.
- Hur lång tid som förflutit sedan han eller hon ingick i revisionsteamet eller var delägare i revisionsföretaget.
- Hans eller hennes tidigare befattning i revisionsteamet eller i revisionsföretaget, t.ex. om han eller hon hade ansvar för att upprätthålla regelbunden kontakt med revisionskundens ledning eller med dem som har ansvar för företagets styrning.

Betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Ändra revisionsplanen.
- Tilldela revisionsteamet medlemmar som har tillräcklig erfarenhet avseende den tidigare medarbetare eller delägare som har börjat hos revisionskunden.
- Låta en revisor ganska det arbete den tidigare medlemmen i revisionsteamet har utfört.

**290.137** Om en före detta delägare i revisionsföretaget tidigare har börjat på ett företag i en sådan befattning och företaget därefter blir revisionskund till revisionsföretaget, ska betydelsen av alla hot mot oberoendet utvärderas och motåtgärder vidtas vid behov för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå.

**290.138** Ett egenintressehot uppstår när en medlem i revisionsteamet deltar i revisionsuppdraget och samtidigt känner till att medlemmen ska, eller kan, börja arbeta hos revisionskunden någon gång i framtiden. Revisionsföretagets riktlinjer och rutiner ska kräva att medlemmar i ett revisionsteam informerar revisionsföretaget när de börjar förhandla om anställning med kunden. När revisionsföretaget får sådan information, ska hotets betydelse utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Avlägsna medlemmen från revisionsteamet.
- Granska varje betydande bedömning som medlemmen har gjort under sin tid i teamet.

Revisionskunder som är företag av allmänt intresse

**290.139** Vänskaps- eller skrämselhot uppstår när en nyckelmedarbetare börjar arbeta hos en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse i egenskap av:

- a) Styrelseledamot eller ledande befattningshavare.
- b) Anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget gör ett uttalande.

Oberoendet skulle anses vara äventyrat såvida inte företaget av allmänt intresse, efter det att nyckelmedarbetarskapet har upphört, har utfärdat reviderade finansiella rapporter omfattande en period på minst tolv månader som reviderats av ett revisions-team som nyckelmedarbetaren inte ingått i.

**290.140** Ett skrämselhot uppstår när en före detta verkställande direktör eller motsvarande i revisionsföretaget börjar arbeta hos en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse, som

- a) anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av företagets räkenskapsmaterial eller dess finansiella rapporter, eller
- b) styrelseledamot eller ledande befattningshavare på företaget. Oberoendet skulle anses vara äventyrat om det inte gått tolv månader sedan han eller hon var verkställande direktör eller motsvarande i revisionsföretaget.

**290.141** Oberoendet anses inte vara äventyrat om, till följd av ett rörelseförvärv eller

liknande, en tidigare nyckelmedarbetare eller tidigare verkställande direktör eller motsvarande i revisionsföretaget har en sådan befattning som beskrivs i punkterna 290.139 och 290.140, förutsatt följande:

- a) Befattningen accepterades inte på grund av den nämnda förändringen.
- b) Eventuella förmåner eller betalningar som revisionsföretaget är skyldigt den tidigare delägaren har reglerats i sin helhet, med undantag för sådana som utbetalas enligt fasta, i förväg fastställda, planer, och eventuella belopp som revisionsföretaget är skyldigt delägaren, är inte väsentliga för revisionsföretaget.
- c) Den tidigare delägaren fortsätter inte att delta i eller synes inte delta i revisionsföretagets verksamhet eller yrkesmässiga aktiviteter.
- d) Den befattning som den tidigare delägaren har hos revisionskunden diskuteras med dem som har ansvar för företagets styrning.

### *Tillfällig utlåning av personal*

**290.142** Om ett revisionsföretag lånar ut personal till en revisionskund kan det ge upphov till ett självgranskningshot. Sådant stöd kan ges, men endast under en kort tidsperiod och revisionsföretagets personal ska inte vara involverad i att

- utföra sådana andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag som inte skulle vara tillåtna enligt detta avsnitt,
- ta på sig ledningsansvar.

Under alla omständigheter ska revisionskunden vara ansvarig för att leda och övervaka den inlånade personalens aktiviteter.

Betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Utföra en extra granskning av det arbete som har utförts av den inlånade personalen.
- Inte ge den inlånade personalen revisionsansvar för någon funktion eller aktivitet som personalen har utfört under uppdraget som tillfälligt anställd.
- Inte låta inlånad personal ingå i revisionsteamet.

### *Nyligen utförd tjänst åt revisionskund*

**290.143** Egenintresse-, självgransknings- eller vänskapshot kan uppstå om en medlem i revisionsteamet nyligen har varit styrelseledamot, ledande befattningshavare eller anställd hos revisionskunden. Detta skulle vara fallet när t.ex. en medlem i revisionsteamet måste utvärdera delar i de finansiella rapporterna för vilka medlemmen i revisionsteamet har upprättat räkenskapsmaterialet under sin tid hos kunden.

**290.144** Om en medlem i revisionsteamet, under den period som täcks av en revisionsrapport, har arbetat som styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos revisionskunden, eller har varit anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande, skulle det hot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska det till en godtagbar nivå. Följden är att sådana personer inte ska vara med i revisionsteamet.

**290.145** Egenintresse-, självgransknings- eller vänskapshot kan uppstå om en medlem i revisionsteamet, före den period som omfattas av en revisionsrapport, har arbetat som styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos revisionskunden, eller har varit anställd med möjlighet att utöva betydande inflytande över upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande. Exempel: ett sådant hot skulle uppstå om ett beslut som har fattats eller arbete som har utförts av personen under föregående period, medan han eller hon var anställd av revisionskunden, ska utvärderas under den aktuella perioden som del av det aktuella revisionsuppdraget. Förekomsten och betydelsen av hotet beror på faktorer som:

- Vilken befattning personen har haft hos revisionskunden.
- Hur länge sedan det är personen slutade hos kunden.
- Medarbetarens roll i revisionssteamet.

Betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att minska hoten till en godtagbar nivå. Ett exempel på motåtgärd är att utföra en granskning av det arbete som har utförts av personen som medlem i revisionsteamet.

### *Arbeta som styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos en revisionskund*

**290.146** Om en delägare eller anställd i revisionsföretaget arbetar som styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos en revisionskund, skulle de självgransknings- och egenintressehot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hoten till en godtagbar nivå. Därför ska ingen delägare eller anställd arbeta som styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos revisionskunden.

**290.147** Befattningen som bolagsjurist har olika innebörd i olika jurisdiktioner. Arbetsuppgifterna kan variera från administrativa uppgifter, t.ex. avse personalfrågor och underhåll av information i bolagsregister, till så skiftande uppgifter som att säkerställa att företaget följer föreskrifter eller ge råd om frågor rörande företagets styrning. I allmänhet anses denna befattning innebära en nära anknytning till företaget.

**290.148** Om en delägare eller anställd i revisionsföretaget arbetar som bolagsjurist åt revisionskunden, skulle de egenintresse- och partsställningshot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hoten till en godtagbar nivå. Utan hänsyn till punkt 290.146 ska, när detta är särskilt tillåtet enligt nationell lagstiftning, yrkesregler eller praxis, och förutsatt att företagsledningen fattar alla relevanta beslut, uppgifter och aktiviteter begränsas till sådana som har rutinmässig och administrativ karaktär, såsom att upprätta protokoll och tillhandahålla lagstadgade rapporter. Under dessa omständigheter ska betydelsen av alla hot utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå.

**290.149** Rutinmässiga administrativa tjänster som stöd till ett företags bolagsjurist eller rådgivning avseende administrativa uppgifter som bolagsjuristen utför ger i allmänhet inte upphov till hot mot oberoendet, så länge revisionskundens företagsledning fattar alla relevanta beslut.

### *Överordnad personal som arbetat länge med en revisionskund (innefattande revisorsrotation)*

#### Allmänt

**290.150** Vänskaps- och egenintressehot uppstår genom att samma personal i ledande ställning används i ett revisionsuppdrag under lång tid. Hotens betydelse beror på faktorer som:

- Hur länge personen i ledande ställning har varit medlem i revisionsteamet.
- Personens roll i revisionsteamet.
- Revisionsföretagets struktur.
- Revisionsuppdragets karaktär.
- Om revisionskundens ledningsgrupp har förändrats.
- Om karaktären på eller komplexiteten i kundens redovisnings- och rapporteringsfrågor har förändrats.

Hotens betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Byta ut personal i ledande ställning i revisionsteamet.
- Låta en revisor som inte varit medlem i revisionsteamet granska det arbete som personalen i ledande ställning har utfört.

- Regelbundna oberoende interna eller externa kvalitetsgranskningar av uppdraget.

### Revisionskunder som är företag av allmänt intresse

**290.151** När det gäller en revision av ett företag av allmänt intresse ska en person inte vara nyckelmedarbetare i mer än sju år. Därefter ska personen i fråga inte vara medlem i revisionsteamet eller nyckelmedarbetare i revisionsuppdraget under en period av två år. Under den perioden ska personen inte delta i revisionen av företaget, utföra kvalitetskontroll avseende uppdraget, rådgöra med revisionsteamet eller kunden rörande tekniska eller branschspecifika frågor, affärer eller händelser eller på något annat sätt direkt påverka uppdragets resultat.

**290.152** Utan hänsyn till punkt 290.151 kan nyckelmedarbetare vars kontinuitet är särskilt viktig för revisionskvaliteten i sällsynta fall på grund av oförutsedda händelser som ligger bortom revisionsföretagets kontroll, tillåtas ytterligare ett år i revisionsteamet, så länge hotet mot oberoendet kan elimineras eller minskas till en godtagbar nivå genom att motåtgärder vidtas. Exempel: en nyckelmedarbetare kan vara kvar i revisionsteamet i upp till ytterligare ett år under omständigheter när obligatorisk rotation, på grund av oförutsedda händelser, inte varit möjlig, vilket kan vara fallet om den tilltänkta ansvariga revisorn är allvarligt sjuk.

**290.153** Andra delägares långa anknytning till en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse ger upphov till vänskaps- och egenintressehot. Hotens betydelse beror på faktorer som:

- Hur länge en sådan delägare har varit knuten till revisionskunden.
- Personens eventuella roll i revisionsteamet.
- Karaktären på samt frekvensen och omfattningen av personens samspel med revisionskundens ledning eller dem som har ansvar för företagets styrning.

Hotens betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Byta ut delägaren i revisionsteamet eller på annat sätt avbryta delägarens anknytning till revisionskunden.
- Utföra regelbundna oberoende interna eller externa kvalitetsgranskningar av uppdraget.

**290.154** När en revisionskund blir ett företag av allmänt intresse, ska den tid personen har varit nyckelmedarbetare i revisionsuppdraget innan kunden blev ett företag av allmänt intresse beaktas när tidpunkten för rotation fastställs. Om personen har varit nyckelmedarbetare i revisionsuppdraget i högst fem år när kunden blir ett företag av allmänt intresse, är antalet år personen i fråga kan arbeta i den funktionen innan vederbörande byts ut i uppdraget sju minus antalet år som personen redan har varit nyckelmedarbetare. Om personen har varit nyckelmedarbetare i revisionsuppdraget under minst sex år när kunden blir ett företag av allmänt intresse, kan medarbetaren fortsätta att arbeta i den funktionen i ytterligare högst två år innan vederbörande byts ut i uppdraget.

**290.155** När ett revisionsföretag endast har ett fåtal medarbetare med nödvändig kunskap om och erfarenhet av att fungera som nyckelmedarbetare vid revisionen av ett företag av allmänt intresse, är kanske inte rotation av nyckelmedarbetare en tillgänglig motåtgärd. Om en oberoende tillsynsmyndighet i den relevanta jurisdiktionen har medgett ett undantag från rotation av delägare under sådana omständigheter, kan en person kvarstå som nyckelmedarbetare i över sju år, enligt en sådan författning, förutsatt att den oberoende tillsynsmyndigheten har angett alternativa motåtgärder som används, t.ex. regelbunden oberoende extern granskning.

### *Tillhandahålla andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag åt revisionskunder*

**290.156** Revisionsföretag har åt sina revisionskunder traditionellt tillhandahållit ett antal andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag som är förenliga med deras kunskaper och kompetens. Men att leverera andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag kan ge upphov till hot mot oberoendet för revisionsföretaget eller medlemmar i revisionsteamet. De hot som uppstår är vanligen självgransknings-, egenintresse- och partsställningshot.

**290.157** Ny utveckling inom affärslivet, framväxten av finansiella marknader och förändringar i informationsteknik innebär att det inte går att göra en uttömmande förteckning över vilka andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag som kan levereras till revisionskunden. När särskild vägledning om vissa andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag inte ges i detta avsnitt, ska det principbaserade ramverket tillämpas vid utvärdering av de särskilda omständigheterna.

**290.158** Innan revisionsföretaget accepterar ett uppdrag att tillhandahålla andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag åt en revisionskund, ska det fastställas om tillhandahållandet av en sådan tjänst skulle ge upphov till ett hot mot oberoendet. Vid utvärderingen av betydelsen av eventuella hot som uppstår på grund av en viss annan tjänst än bestyrkandeuppdrag ska man beakta hot som revisionsteamet har anledning att tro uppstår genom att andra näraliggande tjänster än bestyrkandeuppdrag tillhandahålls. Om ett hot uppstår som inte kan minskas till en godtagbar nivå genom att motåtgärder vidtas, ska denna andra tjänst inte tillhandahållas.

**290.159** Att tillhandahålla vissa andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag åt en revisionskund kan ge upphov till ett hot mot oberoendet som är så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Men att oavsiktligt tillhandahålla en sådan tjänst till ett närstående företag, en division eller avseende en enskild post i de finansiella rapporterna åt en revisionskund anses inte äventyra oberoendet om eventuella hot har minskats till en godtagbar nivå genom överenskommelser avseende det närstående företaget, divisionen eller den enskilda posten i de finansiella rapporterna med innebörden att dessa ska revideras av ett annat revisionsföretag eller att ett annat revisionsföretag ska upprepa tjänsten i den utsträckning detta är nödvändigt för att det ska kunna ta ansvar för den tjänsten.

**290.160** Ett revisionsföretag kan tillhandahålla andra tjänster än bestyrkandeuppdrag, som annars enligt detta avsnitt skulle begränsas, till sådana närstående företag till revisionskunden som

- ett företag, som inte är revisionskund, med direkt eller indirekt bestämmande inflytande över revisionskunden,
- ett företag, som inte är revisionskund, med ett direkt och för företaget väsentligt ekonomiskt intresse i revisionskunden samt betydande inflytande över kunden, eller
- ett företag, som inte är en revisionskund, som står under gemensamt bestämmande inflytande med revisionskunden,

om det är rimligt att dra slutsatsen att

- tjänsterna inte ger upphov till ett självgranskningshot eftersom resultaten av tjänsterna inte kommer att omfattas av granskningsåtgärder, och
- eventuella hot som uppstår genom att sådana tjänster tillhandahålls elimineras eller minskas till en godtagbar nivå genom att motåtgärder vidtas.

**290.161** En annan tjänst än en bestyrkandetjänst som tillhandahålls en revisionskund äventyrar inte revisionsföretagets oberoende när kunden blir ett företag av allmänt intresse under följande förutsättningar:

- Den tidigare tjänsten som inte är en bestyrkandetjänst följer föreskrifterna i detta avsnitt avseende revisionskunder som inte är företag av allmänt intresse.
- Tjänster som inte är tillåtna enligt detta avsnitt för revisionskunder som är företag

av allmänt intresse avslutas innan kunden blir ett företag av allmänt intresse eller så snart det är praktiskt möjligt därefter.

- c) Revisionsföretaget vidtar vid behov motåtgärder för att eliminera eller minska eventuella hot mot oberoendet som tjänsten ger upphov till, till en godtagbar nivå.

### Företagsledningens ansvar

**290.162** Företagsledningen i ett företag vidtar många åtgärder vid styrningen av företaget, med företagets intressenters bästa för ögonen. Det går inte att ange varje åtgärd som ingår i en företagsledningens ansvar. Men företagsledningens ansvar innefattar att leda och styra ett företag, däribland att fatta betydelsefulla beslut om förvärv, utnyttjande och kontroll av mänskliga, ekonomiska, fysiska och immateriella resurser.

**290.163** Huruvida en åtgärd är företagsledningens ansvar beror på omständigheter-na och kräver bedömning. Exempel på åtgärder som vanligtvis betraktas som företagsledningens ansvar är:

- Fastställa riktlinjer och strategisk inriktning.
- Styra och ta ansvar för vad företagets anställda gör.
- Godkända transaktioner.
- Bestämma vilka rekommendationer från revisionsföretaget eller andra externa parter som ska införas.
- Ta ansvar för upprättande och en rättvisande framställning av de finansiella rapporterna enligt tillämpligt ramverk för finansiell rapportering.
- Ta ansvar för utformning, införande och upprätthållande av intern kontroll.

**290.164** Åtgärder som är rutinmässiga och administrativa eller rör sådant som inte är betydelsefulla anses allmänt inte vara företagsledningens ansvar. Exempel: att utföra en obedydlig transaktion som har godkänts av företagsledningen eller bevaka datumen för att lämna in lagstadgade rapporter och upplysa en revisionskund om dessa datum anses inte vara företagsledningens ansvar. Dessutom är det inte att ta på sig ledningsansvar att ge råd och rekommendationer i syfte att bistå företagsledningen i att fullgöra sitt ansvar.

**290.165** Om ett revisionsföretag skulle ta på sig ledningsansvar för en revisionskund skulle de hot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hoten till en godtagbar nivå. Exempel: att besluta vilka av revisionsföretagets rekommendationer som ska införas ger upphov till självgranskings- och egenintressehot. Att ta på sig ledningsansvar ger dessutom upphov till ett vänskapshot, eftersom revisionsföretaget blir allt för nära lierat med företagsledningens åsikter och intressen. Därför ska revisionsföretaget inte ta på sig ett ledningsansvar för en revisionskund.

**290.166** För att undvika risken för att revisionsföretaget tar på sig ett ledningsansvar när det tillhandahåller andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag åt revisionskunden, ska revisionsföretaget för vissa sig om att en medlem i företagsledningen är ansvarig för att göra de betydelsefulla bedömningar och fatta de beslut som är företagsledningens ansvar, utvärdera resultaten av tjänsten och acceptera ansvaret för de åtgärder som ska vidtas enligt resultaten av tjänsten. Detta minskar risken för att revisionsföretaget oavsiktligt gör betydelsefulla bedömningar eller fattar betydelsefulla beslut å företagsledningens vägnar. Risken minskas ytterligare när revisionsföretaget ger revisionskunden möjlighet att göra bedömningar och fatta beslut med grund i en objektiv och transparent analys och presentation av frågorna.

### Upprättande av räkenskapsmaterial och finansiella rapporter

#### *Allmänt*

**290.167** Företagsledningen har ansvaret för upprättande och en rättvisande presentation av de finansiella rapporterna enligt tillämpligt ramverk för finansiell rapportering. Detta ansvar innefattar:

- Skapa eller ändra bokföringsposter eller fastställa klassificering av transaktioner.



- Upprätta eller ändra källdokument eller skapa data, i elektronisk eller annan form, styrka förekomsten av en transaktion (t.ex. beställningar, löneuppgifter och kundbeställningar).

**290.168** Att tillhandahålla redovisnings- och bokföringstjänster åt en revisionskund, t.ex. upprätta räkenskapsmaterial eller finansiella rapporter, ger upphov till ett självgranskningshot när revisionsföretaget därefter reviderar de finansiella rapporterna.

**290.169** Men revisionsprocessen kräver en dialog mellan revisionsföretaget och revisionskundens företagsledning, som kan innefatta

- a) tillämpningen av redovisningsstandarder eller -principer och upplysningskrav rörande finansiella rapporter,
- b) lämpligheten i de interna kontrollerna avseende ekonomistyrning och redovisning samt i de metoder som används för att bestämma de angivna beloppen för tillgångar och skulder, eller
- c) förslag till justering av bokföringsposter.

Dessa åtgärder betraktas som en normal del av revisionsprocessen och ger vanligen inte upphov till hot mot oberoendet.

**290.170** På motsvarande sätt kan revisionskunden begära tekniskt stöd av revisionsföretaget i frågor som att lösa problem med kontoavstämning eller att analysera och sammanställa information för rapportering till tillsynsmyndigheter. Dessutom kan kunden begära tekniska råd om redovisningsfrågor, t.ex. konvertering av befintliga finansiella rapporter från ett ramverk för finansiell rapportering till ett annat (t.ex. att följa concernredovisningsprinciper eller att gå över till ett annat ramverk för finansiell rapportering, som t.ex. International Financial Reporting Standards). Sådana tjänster innebär vanligen inte att hot mot oberoendet uppstår, förutsatt att revisionsföretaget inte tar på sig ledningsansvar för kunden.

*Revisionskunder som inte är företag av allmänt intresse*

**290.171** Revisionsföretaget kan tillhandahålla tjänster med koppling till upprättandet av räkenskapsmaterial och finansiella rapporter åt en revisionskund som inte är ett företag av allmänt intresse om tjänsterna är av rutinmässig eller vanemässig karaktär, så länge eventuella självgranskningshot som uppstår minskas till en godtagbar nivå. Exempel på sådana tjänster är:

- Tillhandahålla lönetjänster baserat på kunddata.
- Registrera transaktioner för vilka kunden har bestämt eller godkänt lämplig kontoklassificering.
- Bokföra transaktioner som kodats av kunden i huvudboken.
- Bokföra poster godkända av kunden i råbalansen.
- Upprätta finansiella rapporter baserat på informationen i råbalansen.

I samtliga fall ska betydelsen av hot som eventuellt uppstår utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Ordna så att sådana tjänster utförs av en person som inte är medlem i revisionssteamet.
- Låta en delägare eller erfaren medarbetare med lämplig kunskap som inte är medlem i revisionsteamet granska det utförda arbetet, om det utförs av en medlem i revisionsteamet.

*Revisionskunder som är företag av allmänt intresse*

**290.172** Åt en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse ska ett revisionsföretag inte, utom i nödsituationer, tillhandahålla redovisnings- och bokföringstjänster, däribland lönetjänster, eller upprätta finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande eller finansiell information som utgör grund för de finansiella rapporterna.

**290.173** Utan hänsyn till punkt 290.172 kan ett revisionsföretag tillhandahålla redovisnings- och bokföringstjänster, däribland lönetjänster, och upprätta finansiella rapporter eller annan finansiell information av en rutinmässig eller mekanisk karaktär åt divisioner eller närstående företag till en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse, om den personal som utför tjänsterna inte är medlemmar i revisionsteamet, och

- a) de divisioner eller närstående företag åt vilka tjänsterna tillhandahålls sammantaget är oväsentliga för de finansiella rapporterna om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande, eller
- b) tjänsterna avser frågor som sammantaget är oväsentliga för de finansiella rapporterna för divisionen eller det närstående företaget.

#### *Nödsituationer*

**290.174** Ett revisionsföretag kan tillhandahålla revisionskunder redovisnings- och bokföringstjänster som annars inte skulle vara tillåtna enligt detta avsnitt i nödfall eller andra ovanliga situationer när det inte är praktiskt möjligt för revisionskunden att ordna detta på annat sätt. Detta kan vara fallet när

- a) endast revisionsföretaget har resurserna och kunskapen om kundens system och rutiner för att kunna bistå kunden med att upprätta räkenskapsmaterial och finansiella rapporter i rätt tid, och
- b) en begränsning av revisionsföretagets förmåga att tillhandahålla tjänsterna skulle leda till betydande svårigheter för kunden (t.ex. till följd av att man inte uppfyllt tillsynsmyndighets rapporteringskrav).

I sådana situationer ska följande villkor vara uppfyllda:

- a) De som tillhandahåller tjänsterna är inte medlemmar i revisionsteamet.
- b) Tjänsterna tillhandahålls endast under en kort period och väntas inte återkomma.
- c) Situationen diskuteras med dem som har ansvar för företagets styrning.

#### Värderingstjänster

##### *Allmänt*

**290.175** En värdering består av antaganden om framtida utveckling, tillämpning av lämpliga metoder och tekniker samt en kombination av båda för att beräkna ett visst värde, eller ett intervall av värden, för en tillgång, en skuld eller en hel verksamhet.

**290.176** Att utföra värderingstjänster åt en revisionskund kan ge upphov till ett självgranskningshot. Förekomsten och betydelsen av ett sådant hot beror på faktorer som:

- Om värderingen kommer att ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.
- Omfattningen av kundens engagemang i att fastställa och godkänna värderingsmetoder och andra betydelsefulla bedömningsfrågor.
- Tillgången på etablerade metoder och yrkesmässiga riktlinjer.
- För värderingar som innefattar standardmetoder eller etablerade metoder, graden av subjektivitet i posten.
- Tillförlitligheten i och omfattningen av underliggande data.
- Graden av beroende av framtida händelser som skulle kunna ge upphov till betydande volatilitet i de berörda beloppen.
- Omfattningen av och tydligheten i upplysningarna i de finansiella rapporterna.

Betydelsen av det hot som eventuellt uppstår ska vid behov utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Låta en medarbetare som inte utför värderingstjänsten granska revisionen eller det värderingsarbete som har utförts.
- Se till så att den personal som utför sådana tjänster inte deltar i revisionsuppdraget.

**290.177** Vissa värderingar innefattar inte någon betydande grad av subjektivitet. Detta är sannolikt fallet när de underliggande antagandena är fastställda antingen i lag eller annan författning eller är allmänt accepterade och när de tekniker och metoder som används bygger på allmänt accepterade standarder eller föreskrivs i lag eller annan författning. Under sådana omständigheter är resultaten av en värdering som utförs av två eller flera parter sannolikt inte väsentligt olika.

**290.178** Om ett revisionsföretag ombeds att göra en värdering för att bistå en revisionskund med dess skatteredovisningsskyldigheter eller i skatteplaneringssyfte och resultaten av värderingen inte kommer att ha en direkt inverkan på de finansiella rapporterna, gäller villkoren i punkt 290.191.

*Revisionskunder som inte är företag av allmänt intresse*

**290.179** Om en revisionskund inte är ett företag av allmänt intresse och värderingstjänsten åt kunden har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporter som revisionsföretaget ska göra ett uttalande om och värderingen innefattar en betydande grad av subjektivitet, finns det inga motåtgärder som kan minska självgranskningsshottet till en godtagbar nivå. Därför ska ett revisionsföretag inte tillhandahålla en sådan värderingstjänst åt en revisionskund.

*Revisionskunder som är företag av allmänt intresse*

**290.180** Ett revisionsföretag ska inte tillhandahålla värderingstjänster åt en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse om värderingarna, var för sig eller sammantaget, har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporter som revisionsföretaget ska göra ett uttalande om.

### Skatterådgivningstjänster

**290.181** Skatterådgivningstjänster består av många olika tjänster, däribland:

- Upprättande av självdeklaration.
- Skatteberäkningar i syfte att upprätta bokföringsposter.
- Skatteplanering och andra skatterådgivningstjänster.
- Biträde vid skattetvister.

Även om skatterådgivningstjänster som ett revisionsföretag tillhandahåller en revisionskund behandlas separat under var och en av dessa övergripande rubriker är aktiviteter i praktiken ofta integrerade.

**290.182** Att utföra vissa skatterelaterade tjänster ger upphov till självgransknings- och partsställningshot. Förekomsten och betydelsen av eventuella hot kommer att bero på faktorer som

- a) det system enligt vilket Skatteverket bedömer och handlägger skatten i fråga och revisionsföretagets roll i den processen,
- b) komplexiteten i det relevanta skattesystemet och graden av bedömning som krävs vid tillämpning av det,
- c) uppdragets särskilda egenskaper, och
- d) nivån på skattekompentensen hos revisionskundens personal.

*Upprättande av deklaration avseende skatt*

**290.183** Tjänster som avser upprättande av deklaration innefattar att bistå kunder i deras skatteredovisningsskyldighet genom att formulera och färdigställa information, däribland skattebelopp som ska betalas (vanligen genom användning av standardiserade formulär) och som ska meddelas Skatteverket. Sådana tjänster innefattar också rådgivning om hur historiska transaktioner ska behandlas i deklarationen och att på revisionskundens vägnar svara på Skatteverkets begäran om mer information och analys, vari ingår att förklara och ge tekniskt stöd för det valda tillvägagångssättet. Tjänster som avser att upprätta deklaration är vanligen baserade på historisk information och innefattar i princip analys och presentation av sådan historisk information en-

ligt befintlig skattelagstiftning, vilket innefattar prejudikat och fastställd praxis. Dessutom omfattas deklARATIONER av vad Skatteverket bedömer som lämplig gransknings- eller godkännandeprocess. Tillhandahållandet av sådana tjänster ger vanligen inte upphov till ett hot mot oberoendet om företagsledningen tar ansvar för deklARATIONERNA, inklusive de väsentliga bedömningar som har gjorts.

#### *Skatteberäkningar i syfte att upprätta bokföringsposter*

Revisionskunder som inte är företag av allmänt intresse

**290.184** Att upprätta beräkningar av aktuella och uppskjutna skatteskulder (eller -fordringar) åt revisionskunden i syfte att upprätta bokföringsposter som därefter ska revideras av revisionsföretaget innebär att ett självgranskningshot uppstår. Hotets betydelse kommer att bero på

- komplexiteten i relevant skattelagstiftning och andra författningar samt graden av bedömning som krävs vid tillämpning av dessa,
- nivån på skattekompetensen hos kundens personal, och
- beloppens väsentlighet i de finansiella rapporterna.

Motåtgärder ska vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Låta medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet utföra tjänsten.
- Låta en delägare eller erfaren medarbetare med lämplig kunskap, som inte är medlem i revisionsteamet, granska skatteberäkningarna om tjänsten utförs av en medlem i revisionsteamet.
- Inhämta råd om tjänsten från en extern skattespecialist.

Revisionskunder som är företag av allmänt intresse

**290.185** När det gäller en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse, ska ett revisionsföretag inte, förutom i nödsituationer, upprätta skatteberäkningar för aktuella och uppskjutna skatteskulder (eller -fordringar) i syfte att upprätta bokföringsposter som är väsentliga för de finansiella rapporter som revisionsföretaget ska göra ett uttalande om.

**290.186** Upprättandet av beräkningar av aktuella och uppskjutna skatteskulder (eller -fordringar) åt en revisionskund i syfte att upprätta bokföringsposter, vilket annars inte skulle vara tillåtet enligt detta avsnitt, får i nödfall eller andra ovanliga situationer utföras när det inte är praktiskt möjligt för revisionskunden att göra detta på annat sätt. Detta kan vara fallet när

- endast revisionsföretaget har resurserna och kunskapen om kundens verksamhet för att kunna bistå kunden med att upprätta beräkningar av aktuella och uppskjutna skatteskulder (eller -fordringar) i rätt tid, och
- en begränsning av revisionsföretagets möjlighet att tillhandahålla tjänsterna skulle leda till betydande svårigheter för kunden (t.ex. till följd av att inte ha uppfyllt en tillsynsmyndighets rapporteringskrav).

I sådana situationer ska följande villkor vara uppfyllda:

- De som tillhandahåller tjänsterna är inte medlemmar i revisionsteamet.
- Tjänsterna tillhandahålls endast under en kort period och väntas inte återkomma.
- Situationen diskuteras med dem som har ansvar för företagets styrning.

#### *Skatteplanering och andra skatterådgivningstjänster*

**290.187** Skatteplaneringstjänster och andra skatterådgivningstjänster består av en mängd olika tjänster, t.ex. rådgivning om hur kunden ska strukturera verksamheten på ett skattemässigt effektivt sätt eller rådgivning om tillämpning av ny skattelagstiftning eller någon annan författning.

**290.188** Ett självgranskningshot kan uppstå om råden kommer att påverka frågor i de finansiella rapporterna. Förekomsten och betydelsen av ett hot beror på faktorer som:

- Graden av subjektivitet i skatterådgivning som påverkar behandlingen av den valda redovisningen i de finansiella rapporterna.
- I vilken utsträckning utfallet av skatterådgivningen kommer att ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.
- Om verkan av skatterådgivningen beror på behandlingen i redovisningen eller presentationen i de finansiella rapporterna och det råder tvivel om hur lämplig behandlingen i redovisningen eller presentationen är enligt det relevanta ramverket för finansiell rapportering.
- Nivån på skattekompetensen hos revisionskundens personal.
- I vilken omfattning råden stöds av skattelagstiftning eller annan författning, annat prejudikat eller fastställd praxis.
- Om skattebehandlingen stöds av ett beslut av Skatteverket i ett enskilt ärende eller på något annat sätt har godkänts av Skatteverket innan de finansiella rapporterna upprättas.

Exempel: att tillhandahålla tjänster om skatteplanering och annan skatterådgivning där råden har tydligt stöd av Skatteverket eller annat prejudikat, genom etablerad praxis eller en grund i skattelagstiftningen som sannolikt kommer att fortsätta att gälla ger i allmänhet inte upphov till ett hot mot oberoendet.

**290.189** Betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Använda medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet och låta dem utföra tjänsten.
- Låta en skattespecialist, som inte arbetar med att tillhandahålla den skatterelaterade tjänsten, ge revisionsteamet råd om tjänsten och granska eventuell behandling i de finansiella rapporterna.
- Inhämta råd om tjänsten från en extern skattespecialist.
- Inhämta godkännande i förväg eller råd från Skatteverket.

**290.190** Om verkan av skatterådgivningen beror på en viss behandling i redovisningen eller presentationen i de finansiella rapporterna och

a) revisionsteamet har rimliga tvivel om hur lämplig behandlingen i redovisningen eller presentationen är enligt det relevanta ramverket för finansiell rapportering, och

b) utfallet eller följderna av skatterådgivningen kommer att ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna om vilka revisionsföretaget gör ett uttalande, skulle självgranskningshotet vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska ett revisionsföretag inte tillhandahålla sådan skatterådgivning åt en revisionskund.

**290.191** När ett revisionsföretag tillhandahåller skatterelaterade tjänster åt en revisionskund, kan kunden be revisionsföretaget att göra en värdering som hjälp med dess förpliktelser avseende skatteredovisning eller för skatteplaneringssyften. När resultatet av värderingen har en direkt inverkan på de finansiella rapporterna gäller villkoren i punkterna 290.175–290.180 avseende värderingstjänster. När värderingen görs enbart i skattesyfte och resultatet av värderingen inte kommer att ha en direkt inverkan på de finansiella rapporterna (dvs. när de finansiella rapporterna bara påverkas genom bokföringsposter med koppling till skatt), skulle detta vanligtvis inte ge upphov till hot mot oberoendet om effekten på de finansiella rapporterna är oväsentlig eller om värderingen omfattas av extern granskning av Skatteverket eller någon tillsynsmyndighet. Om värderingen inte omfattas av en sådan extern granskning och effekten på de finansiella rapporterna är väsentlig, beror förekomsten och betydelsen av ett hot som uppstår på faktorer som:

- I vilken utsträckning värderingsmetoden har stöd i skattelagstiftningen eller annan

författning, annat prejudikat eller etablerad praxis och graden av inneboende subjektivitet i värderingen.

- Hur omfattande och tillförlitliga underliggande data är.

Betydelsen av det hot som eventuellt uppstår ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Använda medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet och låta dem utföra tjänsten.
- Låta en medarbetare granska revisionsarbetet eller resultatet av den skatterelaterade tjänsten.
- Inhämta godkännande i förväg eller råd från Skatteverket.

#### *Biträde vid skattetvister*

**290.192** Ett partsställnings- eller självgranskningshot kan uppstå när revisionsföretaget företräder en revisionskund vid lösningen av en skattetvist när Skatteverket har meddelat kunden att man inte godkänner kundens argument i en viss fråga och antingen Skatteverket eller kunden väljer att låta frågan avgöras i en formell process, t.ex. i domstol. Förekomsten och betydelsen av ett hot beror på faktorer som:

- Om revisionsföretaget har tillhandahållit de råd som är föremål för skattetvisten.
- I vilken omfattning utfallet av tvisten kommer att ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna om vilka revisionsföretaget gör ett uttalande.
- I vilken utsträckning frågan har stöd i skattelagstiftningen eller annan författning, annat prejudikat eller fastställd praxis.
- Om processen är offentlig.
- Vilken roll företagsledningen spelar i tvistens lösning.

Betydelsen av det hot som eventuellt uppstår ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Använda medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet och låta dem utföra tjänsten.
- Låta en skattespecialist, som inte arbetar med att tillhandahålla den skatterelaterade tjänsten, ge revisionsteamet råd om tjänsten och granska eventuell behandling i de finansiella rapporterna.
- Inhämta råd om tjänsten från en extern skattespecialist.

**290.193** När tjänsterna innefattar att agera som ombud åt en revisionskund i en allmän domstol i lösningen av en skattefråga och de berörda beloppen är väsentliga för de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande, skulle det partsställningshot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna eliminera eller minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska revisionsföretaget inte utföra denna typ av tjänst åt en revisionskund. Vad som utgör "allmän domstol" ska fastställas enligt hur skatteprocesser behandlas i den särskilda jurisdiktionen.

**290.194** Men revisionsföretaget är inte förhindrat från att ha en fortsatt rådgivande roll (t.ex. svara på särskilda förfrågningar om information, tillhandahålla sakuppgifter eller vittnesmål om utfört arbete eller bistå kunden i att analysera skattefrågorna) till revisionskunden avseende den fråga som ska behandlas i en allmän domstol.

### Internrevisionstjänster

#### *Allmänt*

**290.195** Internrevisionens omfattning, inriktning och mål varierar kraftigt och beror på företagets storlek och struktur samt behoven hos företagsledningen och dem som har ansvar för företagets styrning. Internrevision kan innefatta:

- a) Övervakning av intern styrning – granska kontroller, övervaka hur de fungerar och rekommendera förbättringar av dem.

- b) Granskning av ekonomisk och operativ information – genomgång av metoder för hur sådan ekonomisk och operativ information identifieras, mäts, klassificeras och rapporteras samt särskild utredning av enskilda poster inklusive utförliga kontroller av transaktioner, saldon och rutiner.
- c) Genomgång av den löpande verksamhetens ekonomi, effektivitet och ändamåls-enlighet, inbegripet icke-finansiell verksamhet i ett företag.
- d) Genomgång av efterlevnaden av lagar, föreskrifter och andra externa krav samt företagsledningens riktlinjer och direktiv jämte andra interna krav.

**290.196** Internrevisionstjänster innefattar att bistå revisionskunden i utförandet av dess internrevision. Att tillhandahålla internrevisionstjänster åt en revisionskund ger upphov till ett självgranskningshot mot oberoendet, om revisionsföretaget använder internrevisionens arbete vid den externa revisionen. Att utföra en betydande del av kundens internrevision ökar möjligheten för att revisionsföretagets personal som utför internrevisionstjänsterna kommer att ta på sig ett ledningsansvar. Om revisionsföretaget skulle ta på sig ledningsansvar när det tillhandahåller internrevisionstjänster åt en revisionskund, skulle det hot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska ett revisionsföretags medarbetare inte ta på sig ledningsansvar när de tillhandahåller internrevisionstjänster åt en revisionskund.

**290.197** Exempel på internrevisionstjänster som innefattar ledningsansvar är:

- a) Fastställa principer för internrevision eller den strategiska inriktningen för internrevisionen.
- b) Styra och ta ansvar för vad företagets internrevisorer gör.
- c) Besluta vilka rekommendationer till följd av verksamhet inom internrevisionen som ska införas.
- d) Rapportera resultat från internrevisionen till dem som har ansvar för företagets styrning på företagsledningens vägnar.
- e) Utföra rutiner som utgör en del av intern kontroll, t. ex. granska och godkänna ändringar i personalens åtkomsträttigheter avseende data.
- f) Ta ansvar för utformning, införande och upprätthållande av intern kontroll.
- g) Utföra outsourcade internrevisionstjänster, bestående av samtliga eller en betydande del av internrevisionen, där revisionsföretaget har ansvaret för att fastställa internrevisionsarbetets omfattning och inriktning och kan ha ansvar för en eller flera av de frågor som räknas upp i a–f.

**290.198** För att undvika att revisionsföretaget tar på sig ledningsansvar ska det bara tillhandahålla internrevisionstjänster åt en revisionskund om det kan förvissa sig om följande:

- a) Kunden utser en lämplig och kompetent resurs, helst i ledande ställning, som har ansvaret för internrevisionens verksamhet och för att bekräfta ansvaret för utformning, införande och upprätthållande av intern kontroll.
- b) Kundens företagsledning eller de som har ansvar för företagets styrning granskar, bedömer och godkänner internrevisionstjänsternas omfattning och inriktning, risk och frekvens.
- c) Kundens företagsledning utvärderar hur lämpliga internrevisionstjänsterna och de resulterande iakttagelserna är.
- d) Kundens företagsledning utvärderar och fastställer vilka rekommendationer internrevisionstjänsterna resulterat i och som ska införas samt hanterar införandeprocessen.
- e) Kundens företagsledning rapporterar de betydelsefulla iakttagelser och rekommendationer som internrevisionstjänsterna resulterat i till dem som har ansvar för företagets styrning.

**290.199** När ett revisionsföretag använder en internrevisionsavdelnings arbete krävs enligt International Standards on Auditing att åtgärder utförs för att utvärdera om detta

arbete är lämpligt för revisionens syften. När ett revisionsföretag accepterar ett uppdrag att tillhandahålla internrevisionstjänster åt en revisionskund och resultaten av dessa tjänster kommer att användas vid utförandet av den externa revisionen, uppstår ett självgranskningsshot på grund av möjligheten att revisionsteamet kommer att använda resultaten från internrevisionstjänsten utan att på lämpligt sätt utvärdera dessa resultat eller utöva samma grad av professionell skepsis som skulle utövas när internrevisionens arbete utförs av personer som inte arbetar på revisionsföretaget. Hotets betydelse beror på faktorer som:

- Beloppens väsentlighet för de finansiella rapporterna.
- Risken för felaktigheter rörande de påståenden som hänger samman med dessa belopp i de finansiella rapporterna.
- Graden av tillförlitlighet som kommer att läggas på internrevisionstjänsten.

Hotets betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Ett exempel på en sådan motåtgärd är att låta medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet utföra internrevisionstjänsten.

#### *Revisionskunder som är företag av allmänt intresse*

**290.200** När det gäller en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse ska ett revisionsföretag inte tillhandahålla internrevisionstjänster som avser:

- a) En betydande del av interna kontroller över finansiell rapportering.
- b) Redovisningssystem som genererar information som, separat eller sammantaget, är betydelsefull för kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande.
- c) Belopp eller upplysningar som, separat eller sammantaget, är väsentliga för de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande.

#### IT-systemtjänster

##### *Allmänt*

**290.201** Tjänster avseende informationstekniksystem (IT) innefattar utformning eller implementering av maskinvara eller programvara. Systemen kan aggregera källdata, utgöra del av intern kontroll över finansiell rapportering eller generera information som påverkar räkenskapsmaterialet eller de finansiella rapporterna, eller vara system som inte har någon koppling till revisionskundens räkenskapsmaterial. Den interna kontrollen över finansiell rapportering eller de finansiella rapporterna. Att tillhandahålla systemtjänster kan ge upphov till ett självgranskningsshot, beroende på tjänsternas och IT-systemens karaktär.

**290.202** Följande IT-systemtjänster anses inte ge upphov till ett hot mot oberoendet så länge revisionsföretagets personal inte tar på sig ett ledningsansvar:

- a) Utformning eller implementering av IT-system som inte hänger samman med intern kontroll över finansiell rapportering.
- b) Utformning eller implementering av IT-system som inte genererar information som utgör en betydande del av räkenskapsmaterialet eller de finansiella rapporterna.
- c) Implementering av bokföringsprogram eller programvara för rapportering av finansiell information som köps färdigutvecklad och som inte utvecklats av revisionsföretaget, om den anpassning som krävs för att tillgodose revisionskundens behov inte är betydande.
- d) Utvärdering av och utformning av rekommendationer avseende ett system som har utformats eller implementerats eller drivs av en annan tjänsteleverantör eller kunden.

#### *Revisionskunder som inte är företag av allmänt intresse*

**290.203** Att tillhandahålla sådana tjänster åt en revisionskund som inte är ett företag av allmänt intresse som innefattar utformning eller implementering av IT-system som



- a) utgör en betydande del av den interna kontrollen över finansiell rapportering, eller
- b) genererar information som är betydande för kundens räkenskapsmaterial eller finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande ger upphov till ett självgranskningshot.

**290.204** Självgranskningshotet är alltför betydande för att det ska vara tillåtet att tillhandahålla sådana tjänster om inte lämpliga motåtgärder vidtas som säkerställer följande:

- a) Kunden tar på sig sitt ansvar för att inrätta och övervaka ett system med interna kontroller.
- b) Kunden ger en kompetent medarbetare, helst i ledande ställning, ansvaret för att fatta alla ledningsbeslut avseende utformning och implementering av hårdvaru- eller programvarusystem.
- c) Kunden fattar alla ledningsbeslut avseende utformnings- och implementeringsprocessen.
- d) Kunden utvärderar ändamålsenligheten i och resultatet av utformningen och implementeringen av systemet.
- e) Kunden är ansvarig för driften av systemet (maskinvara och programvara) och för de data det använder eller genererar.

**290.205** Beroende på graden av tillförlitlighet som kommer att läggas på de särskilda IT-system som utgör en del av revisionen ska det fastställas om sådana icke bestyrkandetjänster ska tillhandahållas av personal som inte är medlemmar i revisionsteamet och som har annan rapporteringsordning i revisionsföretaget. Betydelsen av alla kvarvarande hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Ett exempel på en sådan motåtgärd är att låta en revisor granska revisionen eller det arbete som inte rör bestyrkandetjänster.

#### *Revisionskunder som är företag av allmänt intresse*

**290.206** När det gäller en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse, ska ett revisionsföretag inte tillhandahålla tjänster som innefattar utformning eller implementering av IT-system som

- a) utgör en betydande del av den interna kontrollen över finansiell rapportering, eller
- b) genererar information som är betydande för kundens räkenskapsmaterial eller finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande.

#### Tjänster vid rättstvist

**290.207** Tjänster vid rättstvister innefattar sådant som att fungera som sakkunnig, att beräkna uppskattat skadestånd eller andra belopp som kan bli fordringar eller skulder som ett resultat av rättstvist eller annan dispyt samt att ge stöd i att hantera och ta fram dokument. Dessa tjänster kan ge upphov till ett självgransknings- eller partsställningshot.

**290.208** Om ett revisionsföretag ger stöd åt en revisionskund vid en rättstvist och denna tjänst innefattar att uppskatta skadestånd eller andra belopp som påverkar de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande, gäller villkoren för värderingstjänster i punkterna 290.175–290.180. När det gäller annat stöd vid rättstvist ska betydelsen av eventuellt uppkommet hot utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå.

#### Juridiska tjänster

**290.209** För syftet med detta avsnitt definieras juridiska tjänster som alla tjänster för vilka den person som tillhandahåller tjänsterna måste antingen vara behörig att uppträda som ombud inför domstolar i den jurisdiktion där tjänster tillhandahålls eller ha den utbildning som krävs för att få vara verksam som ombud. Sådana juridiska tjänster kan innefatta, beroende på jurisdiktionen, ett stort antal olika områden inom såväl as-sociationsrätt som handelsrätt, t.ex. biträde i avtalsfrågor, rättstvister, rådgivning i

samband med rörelseförvärv och stöd till kunders interna juridiska avdelningar. Att tillhandahålla juridiska tjänster till ett företag som är en revisionskund kan ge upphov till både självgransknings- och partsställningshot.

**290.210** Juridiskt biträde till en revisionskund i samband med utförandet av en affär (t.ex. hjälp vid avtal, juridisk rådgivning, företagsbesiktning och omstrukturering) kan ge upphov till självgranskningshot. Förekomsten och betydelsen av ett hot beror på faktorer som:

- Tjänstens karaktär.
- Om tjänsten tillhandahålls av en medlem i revisionsteamet.
- Väsentligheten i ett eventuellt ärende i relation till kundens finansiella rapporter.

Betydelsen av det hot som eventuellt uppstår ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Låta medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet utföra tjänsten.
- Låta en medarbetare, som inte arbetar med att tillhandahålla de juridiska tjänsterna, ge revisionsteamet råd om tjänsten och översiktligt granska eventuell redovisning i de finansiella rapporterna.

**290.211** Att agera som ombud åt en revisionskund i en tvist när de berörda beloppen är väsentliga i förhållande till de finansiella rapporter över vilka revisionsföretaget ska uttala sig, skulle ge upphov till partsställnings- och självgranskningshot som är så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska revisionsföretaget inte utföra denna typ av tjänst åt en revisionskund.

**290.212** När ett revisionsföretag ombeds agera som ombud åt en revisionskund i syfte att lösa en tvist när de berörda beloppen inte är väsentliga för de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande, ska revisionsföretaget utvärdera betydelsen av eventuella partsställnings- och självgranskningshot som uppstår och vid behov vidta motåtgärder för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Använda medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet och låta dem utföra tjänsten.
- Låta en medarbetare, som inte arbetar med att tillhandahålla de juridiska tjänsterna, ge revisionsteamet råd om tjänsten och granska eventuell behandling i de finansiella rapporterna.

**290.213** Att en delägare i eller medarbetare på revisionsföretaget utnämns till chefsjurist hos en revisionskund skulle ge upphov till självgransknings- och partsställningshot som är så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hoten till en godtagbar nivå. En chefsjurists befattning är vanligen i ledande ställning med övergripande ansvar för företagets juridiska angelägenheter, och följaktligen ska ingen medarbetare på revisionsföretaget acceptera en sådan utnämning hos en revisionskund.

## Rekryteringstjänster

### *Allmänt*

**290.214** Att tillhandahålla rekryteringstjänster åt en revisionskund kan ge upphov till egenintresse-, vänskaps- eller skrämselhot. Förekomsten och betydelsen av ett hot beror på faktorer som:

- Vilken typ av hjälp som efterfrågas från revisionsföretaget.
- Vilken funktion den person som rekryteras ska ha.

Betydelsen av det hot som eventuellt uppstår ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Revisionsföretaget ska inte i något fall fatta beslut i frågor på företagsledningsnivå, vilket innefattar att fungera som förhandlare åt kunden, och kunden måste fatta beslutet om vem som ska anställas.

Revisionsföretaget kan i regel tillhandahålla tjänster som innefattar granskning av sökandes yrkesmässiga meriter samt rådgivning om deras lämplighet för tjänsten. Dessutom kan revisionsföretaget intervjua kandidater och ge råd om en kandidats kompetens inom områden som redovisning, administration eller ekonomistyrning.

*Revisionskunder som är företag av allmänt intresse*

**290.215** Ett revisionsföretag ska inte tillhandahålla följande rekryteringstjänster åt en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse när det gäller rekrytering av en styrelseledamot eller ledande befattningshavare eller högre chef med möjlighet att utöva betydande inflytande på upprättandet av kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande:

- Söka efter kandidater till sådana befattningar.
- Genomföra referenskontroller av tänkbara kandidater till sådana befattningar.

Corporate finance-tjänster

**290.216** Att tillhandahålla corporate finance-tjänster, såsom att

- a) bistå en revisionskund i att utveckla företagsstrategier,
- b) identifiera möjliga förvärvsobjekt åt revisionskunden,
- c) ge råd vid avyttringar,
- d) bistå vid finansieringstransaktioner, och
- e) tillhandahålla råd om strukturerings,

kan skapa partsställnings- och självgranskningshot. Betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Använda medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet och låta dem tillhandahålla tjänsterna.
- Låta en medarbetare som inte arbetar med corporate finance-tjänsterna ge revisionsteamet råd om tjänsten och granska eventuell behandling i redovisningen och de finansiella rapporterna.

**290.217** Att tillhandahålla en corporate finance-tjänst, t.ex. rådgivning vid strukturerings av en corporate finance-transaktion eller vid finansieringsaffärer som direkt kommer att påverka belopp som ska redovisas i de finansiella rapporter om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande kan ge upphov till ett självgranskningshot. Förekomst och betydelse av ett hot beror på faktorer som:

- Den grad av subjektivitet som ingår i att fastställa lämplig behandling av utfallet eller följderna av råden rörande corporate finance-frågor i de finansiella rapporterna.
- I vilken omfattning utfallet av råden rörande corporate finance-frågor direkt kommer att påverka de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna och i vilken omfattning dessa belopp är väsentliga för de finansiella rapporterna.
- Huruvida effektiviteten i råden rörande corporate finance-frågor beror på en viss behandling i redovisningen eller presentation i de finansiella rapporterna och det råder tvivel om lämpligheten i behandlingen i redovisningen eller presentationen enligt relevant ramverk för finansiell rapportering.

Betydelsen av alla hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är att:

- Använda medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet och låta dem utföra tjänsten.
- Låta en medarbetare som inte arbetar med corporate finance-tjänsterna åt kunden ge revisionsteamet råd om tjänsten och granska behandlingen i redovisningen och eventuell behandling i de finansiella rapporterna.

**290.218** Om effektiviteten i råden rörande corporate finance-frågor beror på en viss behandling i redovisningen eller presentation i de finansiella rapporterna och

- a) revisionsteamet har rimliga tvivel om lämpligheten i viss redovisning eller presentationen enligt relevant ramverk för finansiell rapportering, och
- b) utfallet eller följderna av råden rörande corporate finance-frågorna kommer att ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna om vilka revisionsföretaget ska göra ett uttalande,

skulle självgranskningshotet vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå, och i så fall ska råden rörande corporate finance-frågor inte lämnas.

**290.219** Att tillhandahålla corporate finance-tjänster innefattande att marknadsföra, handla med eller garantera en emission av en revisionskunds aktier skulle ge upphov till ett partsställnings- eller självgranskningshot som är så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska ett revisionsföretag inte tillhandahålla sådana tjänster åt en revisionskund.

### *Arvoden*

Arvoden – relativ storlek

**290.220** Om det totala arvodet från en revisionskund utgör en betydande andel av revisionsföretagets totala intäkter, ger beroendet av den kunden och oron för att förlora kunden upphov till ett egenintresse- eller skrämselhot. Hotets betydelse beror på faktorer som:

- Revisionsföretagets operativa struktur.
- Om revisionsföretaget är väletablerat eller nytt.
- Kundens kvalitativa och/eller kvantitativa betydelse för revisionsföretaget.

Hotets betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Minska beroendet av kunden.
- Bli föremål för externa kvalitetskontroller.
- Rådgöra med en extern part, t.ex. en yrkesorganisation eller revisor, om viktiga revisionsbedömningar.

**290.221** Ett egenintresse- eller skrämselhot uppstår också när de arvoden som genereras från en revisionskund utgör en stor andel av intäkterna från en enskild delägar- eller kund eller en stor andel av intäkterna för ett enskilt kontor inom revisionsföretaget. Hotets betydelse beror på faktorer som:

- Kundens kvalitativa och/eller kvantitativa betydelse för delägaren eller kontoret.
- I vilken grad delägar- eller kontorets ersättning, är beroende av de arvoden som kunden genererar.

Hotets betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Minska beroendet av revisionskunden.
- Låta en revisor granska arbetet eller på annat sätt ge råd efter behov.
- Regelbundet utföra oberoende interna eller externa kvalitetsgranskningar av uppdraget.

### *Revisionskunder som är företag av allmänt intresse*

**290.222** När en revisionskund är ett företag av allmänt intresse och, under två år i rad, arvoden från kunden och dess närstående företag (i enlighet med övervägandena i punkt 290.27) överstiger 15 procent av de totala arvoden för det revisionsföretag som har gjort ett uttalande om kundens finansiella rapporter, ska revisionsföretaget upplysa dem som har ansvar för företagets styrning hos revisionskunden om det faktum att dessa arvoden överstiger 15 procent av revisionsföretagets sammanlagda arvoden och diskutera vilken av följande två motåtgärder det ska välja för att minska hotet till en godtagbar nivå samt vidta den valda motåtgärden:

- Innan revisionsuttalandet om det andra årets finansiella rapporter lämnas, utför

en revisor, som inte arbetar på det revisionsföretag som gör ett uttalande om de finansiella rapporterna, en uppdragsanknuten kvalitetskontroll eller en yrkesorganisation en granskning av uppdraget som motsvarar en uppdragsanknuten kvalitetskontroll ("en granskning före lämnande av rapport").

- Efter det att revisionsuttalandet om det andra årets finansiella rapporter har lämnats och innan revisionsuttalandet om det tredje årets finansiella rapporter lämnas, utför en revisor, som inte arbetar på det revisionsföretag som gör uttalandet om de finansiella rapporterna, eller en yrkesorganisation en granskning av det andra årets revision som motsvarar uppdragsanknuten kvalitetskontroll ("en granskning efter lämnande av rapport").

När de totala arvoden i betydande utsträckning överstiger 15 procent, ska revisionsföretaget bestämma om hotets betydelse är av sådan karaktär att en granskning efter lämnande av rapport inte skulle minska hotet till en godtagbar nivå och att det därför krävs en granskning före lämnande av rapport. Under sådana omständigheter ska en granskning före lämnande av rapport utföras.

Om arvoden fortsätter att överstiga 15 procent varje år, ska därefter de som har ansvar för företagets styrning informeras, frågan diskuteras med dem och en av ovanstående motåtgärder vidtas. Om arvoden i betydande utsträckning överstiger 15 procent, ska revisionsföretaget bestämma om hotets betydelse är av sådan karaktär att en granskning efter lämnande av rapport inte skulle minska hotet till en godtagbar nivå och att det därför krävs en granskning före lämnande av rapport. Under sådana omständigheter ska en granskning före lämnande av rapport utföras.

### Arvoden som förfallit till betalning

**290.223** Ett egenintressehot kan uppstå om förfallna arvoden från en revisionskund är obetalda under lång tid, särskilt om en betydande del inte är betald innan en revisionsrapport för följande år lämnas. Vanligen förväntas revisionsföretaget kräva betalning av sådana arvoden innan revisionsrapporten lämnas. Om arvoden är obetalda efter det att rapporten har lämnats, ska betydelsen av ett eventuellt hot utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Ett exempel på en sådan motåtgärd är att låta ytterligare en revisor som inte deltog i revisionsuppdraget lämna råd eller granska det utförda arbetet. Revisionsföretaget ska bestämma om de förfallna arvoden kan uppfattas som ett lån till kunden och om det, med hänsyn till de förfallna arvodenas storlek, är lämpligt att revisionsföretaget låter sig omväjljas eller fortsätter med revisionsuppdraget.

### Resultatbaserade arvoden

**290.224** Resultatbaserade arvoden beräknas enligt en på förhand fastställd grund, som är beroende av resultatet av en transaktion eller av de tjänster som revisionsföretaget har utfört. I detta avsnitt betraktas inte arvoden som resultatbaserade om de har fastställts av en domstol eller någon annan offentlig myndighet.

**290.225** Resultatbaserade arvoden för ett revisionsuppdrag som ett revisionsföretag fakturerar direkt eller indirekt, t.ex. genom en mellanhand, ger upphov till ett egenintressehot som är så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska ett revisionsföretag inte träffa sådana överenskommelser om arvode.

**290.226** Resultatbaserade arvoden för ett annat uppdrag än ett bestyrkandeuppdrag åt en revisionskund som ett revisionsföretag fakturerar direkt eller indirekt, t.ex. via en mellanhand, kan också ge upphov till ett egenintressehot. Det hot som då uppstår skulle vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå under följande förutsättningar:

- a) Arvodet faktureras av det revisionsföretag som gör uttalandet om de finansiella rapporterna och arvodet är väsentligt eller förväntas vara väsentligt för revisionsföretaget.

- b) Arvodet faktureras av ett nätverksföretag som i betydande utsträckning deltar i revisionen och arvodet är väsentligt eller förväntas bli väsentligt för nätverksföretaget.
- c) Resultatet av det andra uppdraget än bestyrkandeuppdraget, och därmed arvodesbeloppet, är beroende av en framtida eller samtida bedömning avseende revisionen av ett väsentligt belopp i de finansiella rapporterna.

Sådana överenskommelser ska därför inte accepteras.

**290.227** När det gäller andra resultatbaserade arvoden som ett revisionsföretag fakturerar en revisionskund för ett annat uppdrag än ett bestyrkandeuppdrag, beror betydelsen av eventuella hot på faktorer som:

- Inom vilket intervall de möjliga arvodesbeloppen ligger.
- Om en relevant myndighet bestämmer utfallet av det ärende som det resultatbaserade arvodet fastställs utifrån.
- Tjänstens karaktär.
- Effekten av händelsen eller transaktionen på de finansiella rapporterna.

Betydelsen av eventuella hot ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Låta en revisor granska relevant revisionsarbete eller på något annat sätt ge råd efter behov.
- Använda medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet och låta dem utföra andra uppdrag än bestyrkandeuppdraget.

#### *Riktlinjer för ersättning och utvärdering*

**290.228** Ett egenintressehot uppstår när en medlem i revisionsteamet utvärderas utifrån, eller ersätts för, försäljning av andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag till revisionskunden. Betydelsen av hotet beror på:

- Hur stor andel av personens ersättning eller prestationsbedömning som bygger på försäljningen av sådana tjänster.
- Personens roll i revisionsteamet.
- Om befodringsbeslut påverkas av försäljningen av sådana tjänster.

Betydelsen av hotet ska utvärderas och, om hotet inte är på en godtagbar nivå, ska revisionsföretaget ändra ersättningsplanen eller bedömningsprocessen för personen i fråga eller vidta motåtgärder för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Avlägsna medlemmen från revisionsteamet.
- Låta en revisor granska det arbete medlemmen i revisionsteamet utfört.

**290.229** En nyckelmedarbetare ska inte bedömas eller ersättas mot bakgrund av sin framgång med att sälja andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag till sin revisionskund. Detta är inte avsett att förhindra normala vinstdelningsprogram mellan delägare i ett revisionsföretag.

#### *Gåvor och representation*

**290.230** Att ta emot gåvor eller representation av en revisionskund kan ge upphov till egenintresse- och vänskapshot. Om ett revisionsföretag eller en medlem i revisionsteamet tar emot gåvor eller representation och värdet inte är obetydligt och oviktigt, skulle de hot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hoten till en godtagbar nivå. Därför ska ett revisionsföretag eller en medlem i revisionsteamet inte ta emot sådana gåvor eller sådan representation.

#### *Pågående eller hotande rättstvister*

**290.231** Om det uppstår en rättstvist mellan å ena sidan revisionsföretaget eller en person i revisionsteamet och å andra sidan revisionskunden, uppstår egenintresse-

och skrämselfhot. Relationen mellan kundens företagsledning och medlemmarna i revisionsteamet måste kännetecknas av total uppriktighet och öppen redovisning av alla aspekter av kundens affärsverksamhet. Om revisionsföretaget och kundens företagsledning hamnar i motpartsställning till följd av en pågående eller hotande rättstvist och detta påverkar företagsledningens vilja att lämna fullständiga upplysningar, uppstår egenintresse- och skrämselfhot. Hur betydande hoten är beror på faktorer som:

- Rättstvistens väsentlighet.
- Om rättstvisten avser ett tidigare revisionsuppdrag.

Hotens betydelse ska utvärderas och motåtgärder vid behov vidtas för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå. Exempel på sådana motåtgärder är:

- Avlägsna personen från revisionsteamet, om rättstvisten innefattar en medlem i revisionsteamet.
- Låta en medarbetare granska det utförda arbetet.

Om sådana motåtgärder inte minskar hoten till en godtagbar nivå, är den enda lämpliga åtgärden att avgå från, eller avsäga sig, revisionsuppdraget.

[Punkterna 290.232–290.499 innehåller inte någon text.]

### *Rapporter som innefattar en begränsning avseende användning och distribution*

#### Introduktion

**290.500** Oberoendekraven i avsnitt 290 gäller alla revisionsuppdrag. Men när det gäller revisionsuppdrag där rapporten innefattar en begränsning av användning och distribution och förutsatt att villkoren i punkterna 290.501–290.502 är uppfyllda, kan oberoendekraven i detta avsnitt under vissa omständigheter modifieras, enligt punkterna 290.505–290.514. Dessa punkter gäller bara ett revisionsuppdrag avseende finansiella rapporter för särskilt syfte

- a) som är avsett att ge ett uttalande i positiv eller negativ form om att de finansiella rapporterna, i alla väsentliga avseenden, har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, innefattande, när det gäller ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, att de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden ger en rättvisande bild, eller ger en sann och rättvisande bild, enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och
- b) där revisionsrapporten innefattar en begränsning avseende användning och distribution.

Modifieringarna är inte tillåtna när det gäller revision av finansiella rapporter som följer av lag eller annan författning.

**290.501** Modifieringarna av kraven i avsnitt 290 är tillåtna om de avsedda användarna av rapporten

- a) känner till rapportens syfte och begränsningar, och
- b) uttryckligen samtycker till tillämpningen av de modifierade oberoendekraven.

De avsedda användarna kan få kännedom om rapportens syfte och begränsningar genom att de deltar, antingen direkt eller indirekt genom behöriga företrädare, i arbetet med att fastställa uppdragets karaktär samt omfattning och inriktning. Att de avsedda användarna deltar i detta arbete förbättrar revisionsföretagets förmåga att kommunicera med dem om oberoendefrågor, däribland om de omständigheter som är relevanta för utvärderingen av hoten mot oberoendet och de tillämpliga motåtgärder som krävs för att eliminera hoten eller minska dem till en godtagbar nivå, och att inhämta deras samtycke till de modifierade oberoendekrav som ska tillämpas.

**290.502** Revisionsföretaget ska med de avsedda användarna kommunicera (t.ex. i ett uppdragsbrev) de oberoendekrav som ska tillämpas avseende uppdragsvillkoren för revisionsuppdraget. När de avsedda användarna är en grupp av användare (t.ex.

långivare i ett syndikerat lån) som inte går att specifikt identifiera när uppdragsvillkoren fastställs, ska sådana användare därefter uppmärksammas på de oberoendekrav som deras representant har samtyckt till (t.ex. genom att representanten låter alla användare ta del av revisionsföretagets uppdragsbrev).

**290.503** Om revisionsföretaget lämnar en revisionsrapport som inte innehåller en begränsning avseende användning och distribution åt samma kund, ändrar inte villkoren i punkterna 290.500–290.514 kravet att tillämpa villkoren i punkterna 290.1–290.232 på det revisionsuppdraget.

**290.504** De modifieringar av kraven i avsnitt 290 som är tillåtna under de omständigheter som är angivna ovan beskrivs i punkterna 290.505–290.514. I alla övriga hänseenden måste villkoren i avsnitt 290 följas.

### Företag av allmänt intresse

**290.505** När villkoren i punkterna 290.500–290.502 är uppfyllda, behöver ett revisionsföretag inte tillämpa de ytterligare kraven i punkterna 290.100–290.232, som gäller revisionsuppdrag för företag av allmänt intresse.

### Närstående företag

**290.506** När de förutsättningar som anges i punkterna 290.500–290.502 är uppfyllda, innefattar en hänvisning till revisionskunden inte dess närstående företag. Men när revisionsteamet vet eller har anledning att tro att en relation eller en omständighet innefattande ett närstående företag till kunden är relevant för utvärderingen av revisionsföretagets oberoende av kunden, ska revisionsteamet inbegripa detta närstående företag när det identifierar och utvärderar hot mot oberoendet samt vidta lämpliga motåtgärder.

### Nätverk och nätverksföretag

**290.507** När de förutsättningar som anges i punkterna 290.500–290.502 är uppfyllda, innefattar en hänvisning till revisionsföretaget inte nätverksföretag. Men när revisionsföretaget känner till eller har anledning att tro att hot uppstår på grund av ett nätverksföretags intressen och relationer, ska de ingå i utvärderingen av hot mot oberoendet.

### Ekonomiska intressen, lån och garantier, nära affärsrelationer samt familjerelationer och privata relationer

**290.508** När förutsättningarna i punkterna 290.500–290.502 är uppfyllda, gäller de relevanta villkor som anges i punkterna 290.102–290.145 endast medlemmarna i revisionsteamet, deras närstående och familjemedlemmar.

**290.509** Dessutom ska det fastställas om hot mot oberoendet uppstår på grund av intressen och relationer, enligt beskrivningen i punkterna 290.102–290.145, mellan revisionskunden och följande medlemmar i revisionsteamet:

- a) De som tillhandahåller rådgivning rörande tekniska eller branschspecifika frågor, affärer eller händelser.
- b) De som utför kvalitetskontroll av uppdraget, inklusive den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget.

En utvärdering ska göras av betydelsen av eventuella hot som revisionsteamet har anledning att tro uppstår på grund av intressen och relationer mellan revisionskunden och andra inom revisionsföretaget som direkt kan påverka utfallet av revisionsuppdraget, innefattande dem som rekommenderar ersättning till eller som direkt övervakar, leder eller på något annat sätt har uppsyn över den ansvariga revisorn i samband med att revisionsuppdraget utförs (innefattande dem på alla successivt högre nivåer över den ansvariga revisorn ända till den person som är revisionsföretagets verkställande direktör eller motsvarande).



**290.510** En utvärdering ska också göras av betydelsen av eventuella hot som revisionsteamet har anledning att tro uppstår på grund av att enskilda personer har ekonomiska intressen i revisionskunden, enligt beskrivningen i punkterna 290.108–290.111 och punkterna 290.113–290.115.

**290.511** När ett hot mot oberoendet inte är på en godtagbar nivå ska motåtgärder vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå.

**290.512** Om revisionsföretaget, vid tillämpning av de angivna villkoren i punkterna 290.106 och 290.115 på revisionsföretagets intressen, har ett väsentligt ekonomiskt intresse, vare sig det är direkt eller indirekt, i revisionskunden, skulle det egenintressehot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hotet till en godtagbar nivå. Därför ska revisionsföretaget inte ha ett sådant ekonomiskt intresse.

#### Anställning hos en revisionskund

**290.513** Betydelsen av eventuella hot från anställningsförhållanden enligt beskrivningen i punkterna 290.134–290.138 ska utvärderas. När det finns ett hot som inte är på en godtagbar nivå, ska motåtgärder vidtas för att eliminera hotet eller minska det till en godtagbar nivå. Exempel på motåtgärder som kan vara lämpliga anges i punkt 290.136.

#### Tillhandahållande av andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag

**290.514** Om revisionsföretaget utför ett uppdrag att utfärda en rapport med begränsningar avseende användning och distribution åt en revisionskund och tillhandahåller andra uppdrag än bestyrkandeuppdrag åt revisionskunden, ska villkoren i punkterna 290.156–290.232 uppfyllas, med förbehåll för punkterna 290.504–290.507.