

EtikU 14 EUs förordning om revision av företag av allmänt intresse - revisorns opartiskhet och självständighet

1 Inledning

Den 16 april 2014 antog EU-parlamentet och Ministerrådet nya regler om revisorer och revision (nedan "revisionspaketet"). Revisionspaketet består av en förordning¹ ("revisorsförordningen") som innehåller särskilda regler för revision av företag av allmänt intresse samt ett direktiv² ("ändringsdirektivet") som avser all lagstadgad revision och som innehåller ändringar av det s.k. revisorsdirektivet från 2006.³

Detta uttalande behandlar enbart bestämmelserna i revisorsförordningen som avser revisorns opartiskhet och självständighet (nedan "oberoende") och följaktligen endast revisorns oberoende vid revision av företag som är av allmänt intresse.

En EU-förordning gäller direkt och ska inte införlivas i svensk rätt. Vissa bestämmelser i denna förordning ger emellertid medlemsstaterna möjlighet att välja mellan olika lösningar i nationell rätt. Utredningen om EUs revisionspaket (nedan "Utredningen") lade fram sina förslag i maj 2015.⁴ Den 7 april 2016 lade regeringen fram en proposition med förslag till lagändringar.⁵ Riksdagen kommer att fatta beslut om propositionen i maj 2016.

Ett flertal bestämmelser i förordningen ger utrymme för olika tolkningar. Regeringen är förhindrad att ge vägledning i dessa delar. Europeiska kommissionen har emellertid i Q&As tillhandahållit viss vägledning för hur bestämmelserna ska tolkas. Dessa dokument är inte juridiskt bindande, men ger enligt FARs uppfattning en stark fingervisning om lagstiftarens intentioner. I avsaknad av annan vägledning har FAR, när så varit möjligt, därför hämtat vägledning från kommissionens Q&As.⁶

FARs medlemmar är även skyldiga att följa IESBAs Etikkod. Etikkoden innehåller ett flertal bestämmelser om revisorns oberoende. I situationer där etikkodens regler är strängare än svensk lag och god revisorssed eller där motsvarande situation inte regleras i inhemsk rätt ska bestämmelserna i etikkoden tillämpas.

Framställningen gör inte anspråk på fullständighet utan behandlar de områden som har bedömts som mest angelägna att redogöra för. FAR kommer att utge kompletterande information om andra delar av revisionspaketet, som exempelvis direktivets bestämmelser om revisorns oberoende samt revisorns rapportering till revisionsutskottet.

Förordningen omfattar företag av allmänt intresse och i vissa avseenden även deras moderföretag och deras kontrollerade företag inom EU. Andra närstående företag som exempelvis intresseföretag och joint ventures regleras inte i förordningen.

¹ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (se bilaga 1).

² Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning.

³ 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.

⁴ SOU 2015:49 Nya regler för revisorer och revision.

⁵ Prop. 2015/16:162 Revisorer och revision.

⁶ Se Europeiska kommissionens webbplats http://ec.europa.eu/finance/auditing/reform/index_en.htm samt bilaga 2.

2 Ikraftträdande

Detta uttalande tar sikte på artikel 4, 5 och 7 i revisorsförordningen. I propositionen anger regeringen att det inte ankommer på den att tolka förordningens övergångsbestämmelser eller i övrigt ge anvisningar för hur förordningen ska tillämpas i övergångshänseende. I stället hänvisar regeringen till uttalanden från Europeiska kommissionen⁷ samt i slutänden till EU-domstolens tolkningsföreträdare. Ikraftträdandetidpunkten kommenteras närmare i respektive avsnitt.

3 Definitioner

I EU-lagstiftningen används ett flertal grundläggande begrepp som saknar motsvarighet eller har en annan betydelse i en svensk kontext. Ett exempel på detta är begreppet revisionsföretag, som har en annan definition i svensk rätt (jfr. 2 § 4 revisorslagen) men som samtidigt motsvaras av ett annat definierat svenskt begrepp, nämligen registrerat revisionsbolag (jfr. 2 § 5 revisorslagen). I detta uttalande används genomgående förordningens begrepp.

Företag av allmänt intresse ⁸	<ul style="list-style-type: none"> a) företag vars överlåtbara värdepapper⁹ är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat inom EU, och b) finansiella företag av allmänt intresse (se definition nedan).
Finansiella företag av allmänt intresse ¹⁰	<ul style="list-style-type: none"> a) kreditinstitut som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse, b) värdepappersbolag som har tillstånd att lämna kredit till kunder och ta emot kunders medel på konto,¹³ och c) försäkringsföretag, inklusive s.k. captivebolag, som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen, utom sådana företag som medgetts undantag från samma lag¹⁴.
Överlåtbara värdepapper ¹¹	Värdepapper som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden, bland annat aktier, obligationer och andra skuldförbindelser som warranter och derivat.
Reglerad marknad ¹²	En marknad inom EU som faller inom den definition som anges i det s.k. MiFID-direktivet. I Sverige finns två reglerade marknader: NASDAQ OMX och NGM Equity (Nordic Growth Market).
Moderföretag ¹⁵	Ett företag som kontrollerar ett eller flera dotterföretag.

⁷ European Commission, Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework, Brussels, 3 September 2014, bilaga 2.

⁸ Revisorsdirektivet, artikel 2.13 och 2 § 9 revisorslagen.

⁹ Notera att även företag med säte inom EU som exempelvis enbart har noterade skuldförbindelser på en reglerad marknad inom EU omfattas av definitionen av företag av allmänt intresse.

¹⁰ Prop. 2015/16:162 s. 90 f.

¹¹ Se 1 kap. 4 § 2 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

¹² Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG, artikel 4.1.14.

¹³ Se 2 kap. 2 § första stycket 2 och 8 lagen om värdepappersmarknaden.

¹⁴ Se 1 kap. 19 och 20 §§ försäkringsrörelselagen (2010:2043).

¹⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG artikel 2.9 (redovisningsdirektivet).

Kontrollerade företag ¹⁶	<p>Ett företag där</p> <ol style="list-style-type: none"> a) en fysisk eller juridisk person förfogar över en majoritet av rösterna, eller b) en fysisk eller juridisk person har rätt att utse eller avsätta en majoritet av ledamöterna i administrations-, lednings- eller kontrollorganet och samtidigt är aktieägare eller ledamot i företaget, eller c) en fysisk eller juridisk person är aktieägare eller ledamot och ensam kontrollerar en majoritet av aktieägarnas eller ledamöternas röster enligt överenskommelse med andra aktieägare eller ledamöter i företaget, eller d) en fysisk eller juridisk person har befogenhet att utöva eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande eller kontroll.
Revisionsföretag ¹⁷	<p>En juridisk person eller annan enhet, oberoende av rättslig form, som enligt bestämmelserna i revisorsdirektivet har godkänts av en medlemsstats behöriga myndigheter för att utföra lagstadgad revision. För svenskt vidkommande ett registrerat revisionsbolag.</p>
Nyckelrevisorer ¹⁸	<ol style="list-style-type: none"> a) den eller de lagstadgade revisorer som för ett särskilt revisionsuppdrag har utsetts av ett revisionsföretag till huvudansvarig för att utföra en lagstadgad revision för revisionsföretagets räkning, eller b) när det gäller koncernrevision, åtminstone den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts av ett revisionsföretag till huvudansvarig för att utföra en lagstadgad revision inom koncernen och den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts till huvudansvarig för större dotterbolag, eller c) den eller de lagstadgade revisorer som undertecknar revisionsberättelsen.
Lagstadgad revisor ¹⁹	<p>En fysisk person som en medlemsstats behöriga myndigheter har godkänt enligt bestämmelserna i revisorsdirektivet för att utföra lagstadgad revision. För svenskt vidkommande en revisor som har auktoriserats eller godkänts av Revisorsnämnden.</p>

¹⁶ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG, artikel 2.1 f (öppenhetsdirektivet).

¹⁷ Revisorsdirektivet, artikel 2.3

¹⁸ Revisorsdirektivet, artikel 2.16.

¹⁹ Revisorsdirektivet, artikel 2.2.

4 Arvodesbegränsningar enligt artikel 4.2

1. Arvodet för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse får inte baseras på någon form av villkorlighet.

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 25 i direktiv 2006/43/EG, och för tillämpningen av första stycket, innebär arvodet som baseras på villkorlighet arvodet för revisionsuppdrag som beräknats enligt en på förhand bestämd grund avseende utfallet eller resultatet av en transaktion eller resultatet av det utförda arbetet. Arvodet ska inte betraktas som villkorligt om de har fastställts av en domstol eller en behörig myndighet.
2. Om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag under en period av tre eller fler räkenskapsår i följd tillhandahåller andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 i den här förordningen till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag får de totala arvoden för sådana tjänster uppgå till högst 70 % av genomsnittet av de arvoden som betalats för den lagstadgade revisionen av det granskade företaget och, i tillämpliga fall, dess moderföretag och kontrollerade företag samt av koncernredovisningen för koncernen i fråga under de senaste tre räkenskapsåren.

Vid tillämpningen av de begränsningar som anges i första stycket ska andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 och som föreskrivs i unionslagstiftningen eller nationell lagstiftning undantas.

Medlemsstaterna får föreskriva att en behörig myndighet på begäran av en lagstadgad revisor eller revisionsföretag i undantagsfall får tillåta att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget för en period av högst två räkenskapsår undantas från kraven i första stycket med avseende på ett granskat företag.
3. Om de totala arvoden som erhållits från ett företag av allmänt intresse under vart och ett av de senaste tre räkenskapsåren utgör mer än 15 % av de totala arvoden som erhållits av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller, i förekommande fall, av koncernrevisorn som utför den lagstadgade revisionen under vart och ett av de räkenskapsåren, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller, allt efter omständigheterna, koncernrevisorn, rapportera detta till revisionskommittén och med revisionskommittén diskutera hot mot deras opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpats för att minska dessa hot. Revisionskommittén ska överväga huruvida revisionsuppdraget bör bli föremål för en kvalitetskontroll av en annan lagstadgad revisor eller ett annat revisionsföretag före utfärdandet av revisionsberättelsen.

Om de arvoden som erhålls från ett sådant företag av allmänt intresse fortsätter att överstiga 15 % av de totala arvodesintäkter som erhålls av en sådan lagstadgad revisor eller ett sådant revisionsföretag eller, allt efter omständigheterna, av en koncernrevisor som utför den lagstadgade revisionen, ska revisionskommittén på grundval av objektiva kriterier besluta om ett sådant företags eller en sådan koncerns lagstadgade revisor eller revisionsföretag, eller koncernrevisor, får fortsätta revisionsuppdraget under ytterligare en period, som under alla omständigheter inte får överstiga två år.
4. Medlemsstaterna får tillämpa strängare krav än de som föreskrivs i denna artikel.

4.1 Sammanfattning av artikelns innebörd

Artikel 4 i revisorsförordningen innehåller bestämmelser avseende arvodet som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget erhåller från ett företag av allmänt intresse. I artikel 4.1 finns ett förbud mot alla former av villkorade arvoden, såsom exempelvis resultatbaserade arvoden. Bestämmelsen motsvarar vad som redan gäller i Sverige och innebär inte någon ändring av god revisionsd. ²⁰

I artikel 4.2 återfinns den s.k. 70-procentsspärren. Bestämmelsen innehåller en övre gräns för storleken på arvoden för icke-revisionstjänster, som tillhandahållits ett granskat företag, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag och som inte är förbjudna enligt artikel 5.1. Begränsningen gäller endast om tjänsterna har tillhandahållits under en period av minst tre år i följd. Arvodet för sådana icke-revisionstjänster för det fjärde räkenskapsåret och därefter får uppgå till högst 70 procent av det genomsnittliga revisionsarvodet för de tre senaste räkenskapsåren. ²¹ I tabellen nedan ges exempel på FARs tolkning av dessa bestämmelser.

²⁰ IESBAs Etikod avsnitt 290.217-290.224.

²¹ European Commission, Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework, Brussels, 3 September 2014, s. 2 f.

Slutligen innebär artikel 4.3 att den lagstaddade revisorn, revisionsföretaget eller, i förekommande fall, koncernrevisorn måste informera revisionsutskottet om de arvoden för revision som erhållits från ett företag av allmänt intresse uppgår till mer än 15 procent av den revisorns (den lagstaddade revisorns, revisionsföretaget eller, i förekommande fall, koncernrevisorns) totala arvoden för vart och ett av de senaste tre räkenskapsåren.

Regeringen anser att Sverige inte ska införa strängare krav än de som föreskrivs i artikeln.²²

4.2 Vem kan tillhandahålla tjänster som omfattas av arvodesbegränsningen?

Bestämmelserna om arvodesbegränsning i artikel 4.2 är hänförliga till de tjänster som tillhandahålls det granskade företaget av den lagstaddade revisorn eller revisionsföretaget. Icke-revisionstjänster som andra nätverksföretag levererar till det granskade företaget eller dess moder- eller kontrollerade företag ska därmed inte tas med i beräkningen.

Begränsningen avser tjänster som levereras till det granskade företaget, dess moderföretag och dess kontrollerade företag. I bestämmelsen finns ingen begränsning till företag enbart inom EU. Detta innebär att arvodesbegränsningen omfattar även tjänster som den lagstaddade revisorn eller revisionsföretaget tillhandahåller till moder- eller kontrollerade företag utanför EU.

4.3 Vilka tjänster omfattas av arvodesbegränsningen?

Arvodesbegränsningen omfattar sådana icke-revisionstjänster som inte omfattas av förbudskatalogen i artikel 5.1 i revisorsförordningen (se närmare om dessa tjänster nedan). I Sverige föreslås att undantag ska göras från förbudskatalogen i artikel 5.1, vilket innebär att vissa skatte- och värderingstjänster får tillhandahållas en revisionskund under de begränsade förutsättningar som anges i revisorsförordningen²³. Utredningen har i denna fråga gjort tolkningen att "totala" arvoden avser de totala arvoden som betalats för alla icke-revisionstjänster under ett visst år.²⁴ FARs bedömning är att sådana tjänster som anges i artikel 5.1, men som tillåts i nationell rätt ("tillåtna förbjudna tjänster"), omfattas av arvodesbegränsningen och därmed ingår i beräkningsunderlaget.

Arvodesbegränsningen omfattar däremot inte sådana tjänster som har tillhandahållits det granskade företaget och som baseras på lagkrav. Det kan noteras att i revisorsförordningen betecknas alla andra tjänster än lagstaddad revision som icke-revisionstjänster.²⁵ Begreppet "revisionsverksamhet" enligt revisorslagen har dock en vidare omfattning då den avser all granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för andra än uppdragsgivaren²⁶. Det innebär bland annat att lagstaddade uppdrag som exempelvis granskning av kontrollbalansräkning och apportegendom vid apportemission utgör revisionsverksamhet enligt revisorslagen, men betecknas som icke-revisionstjänster enligt revisorsförordningen.

Arvodet för sådana icke-revisionstjänster som föreskrivs i lag kommer därmed varken att ingå i underlaget för det totala revisionsarvodet eller för det totala arvodet för icke-revisionstjänster. FARs bedömning är att sådana tjänster som enligt lag ska utföras av "bolagets revisor"²⁷ eller av "en revisor" omfattas av undantaget.

²² Prop. 2015/16:162 s. 104.

²³ Se artikel 5.3 i revisorsförordningen.

²⁴ SOU 2015:49 s. 238.

²⁵ Jfr revisorsförordningen punkt 8 i ingressen.

²⁶ Jfr definitionen av revisionsverksamhet i 2 § 8 revisorslagen (2001:883).

²⁷ Jfr exempelvis 25 kap. 13 § aktieföretagslagen (2005:551), ABL, om revisorsgranskning av kontrollbalansräkning.

4.4 Från vilket år gäller arvodesbegränsningen?

Arvodesbegränsningen kan få verkan först från och med det fjärde räkenskapsåret efter det att förordningen har börjat tillämpas. En förutsättning är emellertid att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget både har reviderat företaget och tillhandahållit icke-revisionstjänster under samtliga tre närmast föregående räkenskapsår.

Enligt FARs bedömning är det första räkenskapsåret som ingår i beräkningen av arvodesbegränsningen det som påbörjas efter det att revisorsförordningen börjar tillämpas, dvs. räkenskapsår som påbörjas från och med den 17 juni 2016. För ett företag som tillämpar kalenderår som räkenskapsår innebär detta att prövningen av i vilken omfattning icke-revisionstjänster kan levereras med hänsyn till arvodesbegränsningen kommer att göras för första gången för räkenskapsåret 2020, då räkenskapsåren 2017, 2018 och 2019 är de tre föregående räkenskapsåren som utgör grunden för beräkningen av genomsnittligt revisionsarvode.

Regleringen av arvodesbegränsningen tar enbart sikte på företag av allmänt intresse, vilket innebär att ett företag omfattas av arvodesbegränsningen först från och med det fjärde räkenskapsår som inträder efter att företaget blivit ett företag av allmänt intresse.²⁸

Om det finns särskilda skäl ska Revisorsnämnden kunna bevilja undantag från bestämmelserna om revisionsarvoden i artikel 4.2 för en period om högst två räkenskapsår.²⁹

4.5 Förhandsbesked

Revisorsnämnden ska på ansökan kunna lämna förhandsbesked om en viss tjänst ska kunna tillhandahållas.

²⁸ European Commission, Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework, Brussels, 3 September 2014, s. 3.

²⁹ Prop. 2015/16:162 s. 105 f.

4.6 Hur görs beräkningen?

Det sammanlagda arvodet för icke-revisionstjänster får uppgå till högst 70 procent av genomsnittet för revisionsarvodena för det granskade företaget, dess moderföretag och kontrollerade företag samt av koncernredovisningen för koncernen ifråga under de senaste tre räkenskapsåren.

Nedan följer ett exempel som åskådliggör hur artikel 4.2 kan komma att tillämpas.

Exempel:

A AB som är ett företag av allmänt intresse, har utsett revisionsföretaget B som revisor i början av år 2021. A AB tillämpar kalenderår som räkenskapsår och det första räkenskapsåret som granskas av B avslutas den 31 december 2021. Nedan framgår av tabellen hur arvodesbegränsningen kan komma att tillämpas i praktiken.

År	Revisions-arvode fakturerat av B i tkr	Genomsnitt tre år	Begränsning (70 % av tre föregående års revisionsarvoden)	Totala arvoden i tkr för icke-revisions-tjänster (ej förbjudna)	Begränsning
2021-12-31	200	E/t	E/t	200	E/t: revisionstjänster och tillåtna icke-revisionstjänster har inte tillhandahållits samtidigt tre år i rad
2022-12-31	203	E/t	E/t	180	E/t: revisionstjänster och tillåtna icke-revisionstjänster har inte tillhandahållits samtidigt tre år i rad
2023-12-31	208	204	E/t	150	E/t: revisionstjänster och tillåtna icke-revisionstjänster har inte tillhandahållits samtidigt tre år i rad Begränsningen börjar först gälla år fyra.
2024-12-31	210	207	145	87	Begränsningen är tillämplig, men medför inget hinder då 87 tkr är lägre än 145 tkr.
2025-12-31	215	211	148	0	Inga icke-revisionstjänster har utförts under året, vilket nollställer startpunkten för jämförelserna.
2026-12-31	219	215	E/t	140	E/t: tillåtna icke-revisionstjänster har inte tillhandahållits tre år i rad
2027-12-31	234	223	E/t	300	E/t: tillåtna icke-revisionstjänster har inte tillhandahållits tre år i rad
2028-12-31	245	233	E/t	250	E/t: tillåtna icke-revisionstjänster har inte tillhandahållits tre år i rad
2029-12-31	250	243	170	150	Begränsningen är tillämplig, men medför inget hinder då 150 tkr är lägre än 170 tkr.

5 Förbjudna tjänster enligt artikel 5 i förordningen

1. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av ett företag av allmänt intresse, eller medlemmar av nätverket som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhör, får varken direkt eller indirekt tillhandahålla det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom unionen några förbjudna icke-revisionstjänster under
 - a) perioden mellan början på den period som granskas och utfärdandet av revisionsberättelsen, och
 - b) räkenskapsåret närmast före den period som avses i led a i förhållande till de tjänster som förtecknas i led e i andra stycket.

I denna artikel avses med förbjudna icke-revisionstjänster följande:

- a) Skattetjänster i samband med
 - i) upprättande av deklaration avseende skatt,
 - ii) arbetsgivaravgifter,
 - iii) tullar,
 - iv) identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament om inte stöd från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga om sådana tjänster krävs enligt lag,
 - v) stöd när det gäller skattekontroller från skattemyndigheterna om inte stöd från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga om sådana kontroller krävs enligt lag,
 - vi) beräkning av direkt och indirekt skatt och uppskjuten skatt, och
 - vii) tillhandahållande av skatterådgivning.
 - b) Tjänster som inbegriper medverkan i förvaltningen eller beslutsprocessen i det granskade företaget.
 - c) Bokföring och utarbetande av redovisningshandlingar och finansiella rapporter.
 - d) Löneadministrationstjänster.
 - e) Utformning och införande av processer för internkontroll eller riskhantering relaterade till upprättande av och/eller kontroll av finansiell information eller utformning och genomförande av tekniska system för finansiell information.
 - f) Värderingstjänster, inklusive värderingar i samband med aktuarietjänster eller stödtjänster för tvistlösning.
 - g) Juridiska tjänster avseende
 - i) tillhandahållande av allmän rådgivning,
 - ii) förhandlingar på revisionsklientens vägnar, och
 - iii) företrädarskap vid tvistlösning.
 - h) Tjänster relaterade till det granskade företagens internrevision.
 - i) Tjänster kopplade till revisionsklientens finansiering, kapitalstruktur och -allokering samt investeringsstrategi, utom tillhandahållande av bestyrkandeuppdrag i samband med de finansiella rapporterna, såsom utfärdande av stödbrev (comfort letters) med anknytning till prospekt som utfärdas av det granskade företaget.
 - j) Främjande av, handel med eller utställande av aktieemissionsgaranti för aktier i det granskade företaget.
 - k) Personaltjänster med avseende på
 - i) befattningshavare som i betydande grad kan påverka upprättandet av de redovisningshandlingar eller finansiella rapporter som är föremål för den lagstadgade revisionen om dessa tjänster inbegriper
 - sökande efter eller framtagande av kandidater till sådana befattningar, eller
 - utförande av kontroller av referenser för kandidater till sådana befattningar,
 - ii) strukturen för organisationens utformning, och
 - iii) kostnadskontroll.
2. Medlemsstaterna får förbjuda andra tjänster än de som är förtecknade i punkt 1 som de anser utgör ett hot mot opartiskhet och självständighet. Medlemsstaterna ska meddela kommissionen eventuella tillägg till förteckningen i punkt 1.
 3. Genom undantag från punkt 1 andra stycket får medlemsstaterna tillåta att de tjänster som avses i leden a i, a iv–vii och f tillhandahålls, förutsatt att följande krav är uppfyllda:
 - a. De har ingen direkt effekt eller har obetydlig effekt, separat eller totalt sett på de granskade finansiella rapporterna.
 - b. Uppskattningen av effekten på de granskade finansiella rapporterna dokumenteras på ett heltäckande sätt och förklaras i den kompletterande rapporten till revisionskommittén som avses i artikel 11.
 - c. De principer om opartiskhet och självständighet som fastställs i direktiv 2006/43/EG respekteras av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

4. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, och medlemmar av ett nätverk om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhör ett sådant nätverk, får till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag tillhandahålla andra icke-revisionstjänster än de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i punkterna 1 och 2, förutsatt att revisionskommittén godkännt detta efter att den vederbörligen bedömt hot mot opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpas i enlighet med artikel 22b i direktiv 2006/43/EG. Revisionskommittén ska i tillämpliga fall utfärda riktlinjer vad gäller de tjänster som avses i punkt 3.

Medlemsstaterna får införa strängare bestämmelser för de villkor enligt vilka en lagstadgad revisor, ett revisionsföretag eller en medlem i ett nätverk som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhör, får tillhandahålla andra icke-revisionstjänster än de som är förbjudna enligt punkt 1 till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag.

5. Om en medlem av ett nätverk som en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse tillhör, tillhandahåller någon av de icke-revisionstjänster som avses i punkterna 1 och 2 i denna artikel till ett företag som är baserat i tredjeland och som kontrolleras av det granskade företaget av allmänt intresse, ska den berörda lagstadgade revisorn eller det berörda revisionsföretaget bedöma om hans, hennes eller dess opartiskhet och självständighet äventyras till följd av att den berörda nätverksmedlemmen tillhandahåller sådana tjänster.

Om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet påverkas ska han, hon eller det vid behov vidta skyddsåtgärder för att minska de hot som uppstår till följd av att sådana tjänster tillhandahålls i ett tredjeland. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får endast fortsätta att utföra den lagstadgade revisionen av det berörda företaget av allmänt intresse om han, hon eller det i enlighet med artikel 6 i denna förordning och artikel 22 b i direktiv 2006/43/EG kan motivera att ett sådant tillhandahållande av tjänster varken påverkar hans, hennes eller dess professionella omdöme eller revisionsberättelsen.

Vid tillämpningen av denna punkt gäller följande:

- a) Medverkan i det granskade företagens beslutsprocess och tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt 1 andra stycket b, c och e ska alltid anses påverka sådan opartiskhet och självständighet och inte kunna minskas av några skyddsåtgärder.
- b) Tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt 1 andra stycket förutom leden b, c och e ska anses påverka sådan opartiskhet och självständighet och därför kräva skyddsåtgärder för att minska de hot som det orsakar.

5.1 Sammanfattning av artikelns innebörd

Artikel 5 innehåller bestämmelser som förbjuder tillhandahållandet av vissa uppräknade icke-revisionstjänster till revisionsklienter som är företag av allmänt intresse, deras moderföretag och deras kontrollerade företag inom EU.

I artikeln ges medlemsstaterna möjlighet att införa både mildare och strängare regleringar i nationell lag. Regeringen anser att Sverige ska utnyttja möjligheten att införa en mildare reglering och därigenom tillåta att vissa av de förbjudna tjänsterna ("tillåtna förbjudna tjänster") får tillhandahållas under vissa närmare angivna förutsättningar.³⁰

Artikel 5 innebär ingen generell reglering av vilka tjänster ett revisionsföretag får tillhandahålla sina revisionskunder. Tjänsterna som anges i den s.k. förbudskatalogen är inte förbjudna som sådana utan får tillhandahållas till andra kunder än revisionskunder som är företag av allmänt intresse, under förutsättning att revisorns oberoende inte är hotat enligt revisorslagens analysmodell eller att någon jävssituation inte föreligger.

5.2 Vem omfattas av förbudet att leverera de förbjudna tjänsterna?

Bestämmelsen innebär ett förbud för en lagstadgad revisor, revisionsföretaget och samtliga företag inom det revisionsnätverk som revisionsföretaget tillhör, oavsett i vilket land nätverksföretaget är

³⁰ Prop. 2015/16:162 s. 102 f.

etablerat, att tillhandahålla de angivna tjänsterna till revisionsklienter som är företag av allmänt intresse.

Förbudet mot att tillhandahålla vissa icke-revisionstjänster gäller inte bara gentemot det företag av allmänt intresse som granskas utan även mot dess moderföretag och kontrollerade företag inom EU. Vidare finns särskild reglering för tillhandahållande av tjänster till kontrollerade företag etablerade utanför EU, se nedan.

Notera att intresseföretag, joint ventures och systerföretag till ett företag av allmänt intresse inte omfattas av förbudet.

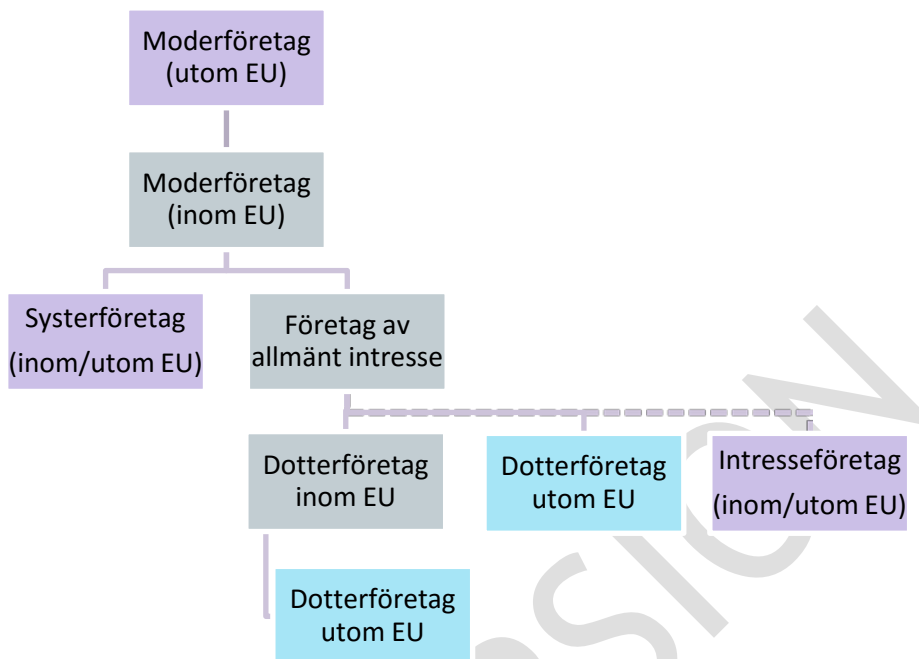
Vid tillhandahållande av tjänster som inte omfattas av förbudet, inklusive tillåtna förbjudna tjänster, ska revisorn göra en sedvanlig prövning av om tjänsterna kan tillhandahållas enligt de associationsrättsliga jävsreglerna och revisorslagens analysmodell.

5.3 Särskilt om moderföretag och kontrollerade företag utanför EU

Förbudet att tillhandahålla tjänster i artikel 5.1 omfattar enbart moderföretag och kontrollerade företag inom EU. Moderföretag och kontrollerade företag utanför EU omfattas därmed inte av förbudet. Om den lagstaddade revisorn, revisionsföretaget eller ett nätverksföretag ska tillhandahålla tjänster till moderföretag utanför EU måste en prövning om tjänsterna kan tillhandahållas enligt de associationsrättsliga jävsbestämmelserna och revisorslagens analysmodell göras på sedvanligt sätt.

För kontrollerade företag utanför EU finns en särskild reglering i artikel 5.5. De tjänster som omfattas av förbudet i artikel 5.1 anses alltid påverka revisorns opartiskhet och självständighet och därmed krävs skyddsåtgärder för att minska de hot som tjänsterna orsakar för att tjänsterna ska kunna tillhandahållas kontrollerade företag utanför EU. Tjänster som inbegriper medverkan i förvaltningen eller beslutsprocessen i det granskade företaget (b), tjänster avseende bokföring och utarbetande av redovisning och finansiella rapporter (c) samt tjänster avseende utformning av processer för intern kontroll eller riskhantering relaterade till upprättande av och/eller kontroll av finansiell information eller utformning och genomförande av tekniska system för finansiell information (e) är dock alltid förbjudna eftersom dessa anses påverka revisorns opartiskhet och självständighet i så stor utsträckning att inga skyddsåtgärder är tillräckliga.

Ett exempel:



■ Fulla restriktioner gäller enligt revisorsförordningen, med undantag för tjänster som tillåts i nationell rätt.

■ Revisorsförordningen föreskriver vissa restriktioner avseende förvaltnings-, redovisnings- och intern kontroll-tjänster, se tabell nedan.

■ Inga restriktioner föreskrivs i revisorsförordningen.

5.4 Vilket lands lag ska tillämpas i koncerner med företag i flera EU-länder?

Vilka tjänster som får tillhandahållas ett företag av allmänt intresse samt dess moderföretag och kontrollerade företag inom EU regleras, förutom av revisorsförordningen, av de särskilda undantag eller tillägg till revisorsförordningen som införts i det land där företaget som ska motta tjänsterna är etablerat. Om det exempelvis finns dotterföretag i andra EU-länder till ett svenskt företag av allmänt intresse, får endast tjänster tillhandahållas dotterföretagen om de är tillåtna med beaktande av nationella regelverk (inklusive eventuella tillägg och undantag som gjorts till EU-förordningen i nationell lag) i de länder där dotterföretagen är etablerade.³¹

Bestämmelserna träffar såväl revisorn som utför den lagstadgade revisionen som samtliga medlemsföretag inom revisorns nätverk, oavsett var i världen dessa är verksamma, som avser att tillhandahålla tjänster till ett moderföretag eller kontrollerat företag.

³¹ European Commission, Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework, Brussels, 3 September 2014, s. 5.

5.5 Vilka tjänster omfattas av förbudet?

Artikel 5.1 innehåller en uppräknig av tjänster som omfattas av förbudet (förbudskatalogen). Förordningen innehåller dock en möjlighet för medlemsstaterna att tillåta vissa i förväg angivna undantag, s.k. "tillåtna förbjudna tjänster". De tjänster som omfattas av förbudet samt de undantag som regeringen har föreslagit följer av tabellen nedan.

Tjänsteområden relaterade till artikel 5	Underkategori/ beskrivning	Svenskt undantag från förbud	Tillhandahållande till kontrollerade företag utanför EU möjligt?	Regler enligt IESBAs Etikod
Skattetjänster	Upprättande av deklaration avseende skatt	Ja	Ja	Upprättande av deklaration är normalt tillåtet (290.179). Skatteberäkningar i syfte att upprätta bokföringsposter är ej tillåtna om beräkningarna är väsentliga för de finansiella rapporterna (290.181). Skatteplanering och skatterådgivningstjänster är ej tillåtet om verkan av skatterådgivningen beror på en viss behandling i redovisningen eller presentationen 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 skatterådgivningen kommer att ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna (290.185).
	Arbetsgivaravgifter	Nej	Ja	
	Tullar	Nej	Ja	
	Identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament	Ja	Ja	
	Stöd avseende skattekontroller	Ja	Ja	
	Beräkning av direkt och indirekt skatt och uppskjuten skatt	Ja	Ja	
	Tillhandahållande av skatterådgivning	Ja	Ja	
Förvaltningstjänster	Tjänster som inbegriper medverkan i förvaltningen eller beslutsprocessen i företaget	Nej	Nej	Ej tillåtet att åta sig ledningsansvar (290.162).
Redovisningstjänster	Bokföring och utarbetande av redovisningshandlingar och finansiella rapporter	Nej	Nej	Ej tillåtet (290.169).
Lönehantering		Nej	Ja	Ej tillåtet (290.169).
Intern kontroll	Utformning och införande av processer för internkontroll eller riskhantering relaterade till finansiell information	Nej	Nej	Ej tillåtet att tillhandahålla intern revisionstjänster som avser en betydande del av interna kontroller avseende redovisning (290.195).
IT-tjänster	Utformning och genomförande av tekniska system för finansiell information	Nej	Ja	Ej tillåtet att tillhandahålla 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 (290.201).

Tjänsteområden relaterade till artikel 5	Underkategori/ beskrivning	Svenskt undantag från förbud	Tillhandahållande till kontrollerade företag utanför EU möjligt?	Regler enligt IESBAs Etik kod
Värderingstjänster	Värderingstjänster inklusive värderingar i samband med aktuarietjänster eller stödtjänster för tvistlösning	Ja	Ja	Ej tillåtet att tillhandahålla värderingsuppdrag om värderingarna har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna (290.176).
Juridiska tjänster	Tillhandahållande av allmän rådgivning	Nej	Ja	Ej tillåtet att agera ombud åt en revisionskund i en tvist när de berörda beloppen är väsentliga i förhållande till de finansiella rapporterna eller att låta utse en delägare eller medarbetare på revisionsföretag som chefsjurist hos revisionskund (290.206, 290.208)
	Förhandlingar på revisionsklientens vägnar	Nej	Ja	
	Företrädarskap vid tvistlösning	Nej	Ja	
Internrevision		Nej	Ja	Ej tillåtet att tillhandahålla internrevisionstjänster som avser a) en betydande del av interna kontroller över finansiell rapportering, b) redovisningssystem som genererar information som är betydelsefull för kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporterna, eller c) belopp eller upplysningar som är väsentliga för de finansiella rapporterna (290.195).
Vissa Corporate finance-tjänster	Tjänster kopplade till revisionsklientens finansiering, kapitalstruktur och -allokering samt investeringsstrategi	Nej ³²	Ja	Ej tillåtet om effektiviteten i råden 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 kommer att ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna (290.213). Inte heller tillåtet att marknadsföra, handla med eller garantera en emission av en revisionskunds aktier (290.214).
Personalrekrytering	Söka kandidater eller ta referenser avseende befattningshavare som kan ha inflytande på de finansiella rapporterna. Personaltjänster med avseende på strukturen för organisationens utformning och kostnadskontroll.	Nej	Ja	Ej tillåtet att söka kandidater eller ta referenser avseende styrelseledamöter, ledande befattningshavare eller högre chefer med inflytande över kundens räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporterna (290.210).

³² Tillhandahållandet av bestyrkandeuppdrag i samband med de finansiella rapporterna, såsom utfärdande av stödbrev (comfort letters) med anknytning till prospekt som utfärdas av det granskade företag undantas uttryckligen från förbudet, se revisorsförordningen artikel 5.1 i).

5.6 Särskilt om förutsättningar för tillåtna förbjudna tjänster

Med "tillåtna förbjudna tjänster" avses:

- Skattetjänster i samband med upprättande av deklaration avseende skatt,
- Identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament om inte stöd från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga om sådana tjänster krävs enligt lag,
- Stöd när det gäller skattekontroller från skattemyndigheten om inte stöd från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga om sådana kontroller krävs enligt lag,
- Beräkning av direkt och indirekt skatt samt uppskjuten skatt,
- Tillhandahållande av skatterådgivning samt
- Värderingstjänster, inklusive värderingar i samband med aktuarietjänster eller stödtjänster för tvistlösning.

Tillåtna förbjudna tjänster får enbart tillhandahållas om följande förutsättningar är uppfyllda:

- a) tjänsterna har inte någon direkt effekt eller har obetydlig effekt, separat eller totalt sett, på de granskade finansiella rapporterna,
- b) uppskattningen av effekten på de granskade finansiella rapporterna dokumenteras på ett heltäckande sätt och förklaras i den kompletterande rapporten till revisionsutskottet, och
- c) de principer om opartiskhet och självständighet som fastställts i revisorsdirektivet respekteras av revisorn.

5.7 Förutsättningar för samtliga icke-revisionstjänster

Revisorn måste alltid pröva om icke-revisionstjänster som inte träffas av förbudet i artikel 5, inklusive tillåtna förbjudna tjänster, kan tillhandahållas enligt de associationsrättsliga jävsreglerna och revisorslagens analysmodell.

Dessutom ska revisionsutskottet i det granskade företaget alltid i förväg godkänna tillhandahållandet av icke-revisionstjänster till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag efter att ha gjort en bedömning av om tjänsterna kan innebära ett hot mot revisorns oberoende.

5.8 Försäkran i revisionsberättelsen

Revisorn ska i revisionsberättelsen för respektive räkenskapsår lämna en försäkran om att de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i artikel 5.1, som inte är tillåtna enligt nationell rätt, inte har tillhandahållits det granskade företaget.³³

5.9 Från vilken tidpunkt gäller förbudet?

Förbudet mot att tillhandahålla vissa tjänster ska tillämpas från och med det första räkenskapsåret som inleds närmast efter den 16 juni 2016.³⁴

Förbudet att tillhandahålla icke-revisionstjänster gäller under hela den reviderade perioden fram till dess att revisionsberättelsen avlämnas. Det innebär att förbudet gäller från början av det räkenskapsår som granskningen avser oavsett om revisorn har valts vid en senare tidpunkt.

Artikel 5 innehåller även en s.k. cooling-in period på tolv månader för vissa tjänster som ingår i förbudskatalogen. Tjänster avseende utformning och införande av processer för intern kontroll eller

³³ Se revisorsförordningen, artikel 10.2 f).

³⁴ European Commission, Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework, Brussels, 3 September 2014, s. 1.

riskhantering relaterade till upprättande av och/eller kontroll av finansiell information eller utformning och genomförande av tekniska system för finansiell information får inte tillhandahållas det granskade företaget, dess moderföretag eller kontrollerade företag inom EU under räkenskapsåret närmast före den period som ska granskas. För ett revisionsuppdrag med kalenderår som räkenskapsår, där det räkenskapsår som ska granskas avser kalenderåret 2017, betyder det att personer inom revisionsnätverket inte får ha tillhandahållit sådana tjänster under räkenskapsåret 2016.

REMISSVERSION

6 Rotationsregler enligt artikel 17 i förordningen

1. När ett företag av allmänt intresse väljer en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag för ett första revisionsuppdrag ska uppdraget vara i minst ett år. Uppdraget kan förnyas.

Varken det första revisionsuppdraget för en viss lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, eller detta i kombination med eventuella förnyade revisionsuppdrag, får vara längre än tio år.
2. Genom undantag från punkt 1 får medlemsstaterna
 - a. begära att det första uppdraget som avses i punkt 1 varar en period som är längre än ett år, och
 - b. fastställa en längsta varaktighet som är kortare än tio år för de revisionsuppdrag som avses i punkt 1 andra stycket.
3. Efter att den längsta varaktigheten för uppdraget som avses i punkt 1 andra stycket eller punkt 2 b löpt ut eller efter att den uppdragstid som förnyats i enlighet med punkt 4 eller 6 löpt ut får varken den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller, i tillämpliga fall, medlemmar i deras nätverk inom unionen utföra lagstadgad revision av samma företag av allmänt intresse under påföljande fyraårsperiod.
4. Genom undantag från punkterna 1 och 2 b får medlemsstaterna föreskriva att den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b får förlängas till en varaktighet på högst
 - a. tjugo år när ett offentligt upphandlingsförfarande för lagstadgad revision genomförs i enlighet med artikel 16.2–16.5, och får verkan då den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b löpt ut, eller
 - b. tjugofyra år när den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b har löpt ut, fler än en lagstadgad revisor eller fler än ett lagstadgat revisionsföretag anlitas samtidigt, förutsatt att den lagstadgade revisionen resulterar i en presentation av den gemensamma revisionsberättelsen i enlighet med artikel 28 i direktiv 2006/43/EG.
5. Den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b får endast förlängas om förvaltnings- eller kontrollorganet i enlighet med nationell rätt efter en rekommendation från revisionskommittén föreslår bolagsstämman eller medlemmarna i det granskade företaget att förnya uppdraget och detta förslag godkänns.
6. Efter att den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket, i punkt 2 b eller i förekommande fall i punkt 4 löpt ut, får ett företag av allmänt intresse i undantagsfall begära att den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1 beviljar förlängning i fråga om återutnämning av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget för en ytterligare uppdragstid om villkoren i punkt 4 a eller b är uppfyllda. En sådan ytterligare uppdragstid får inte överstiga två år.
7. Den eller de nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision ska avsluta sin medverkan i uppdraget att utföra lagstadgad revision av det granskade företaget senast sju år efter datumet för deras utnämning. De får inte åter delta i en lagstadgad revision av det granskade företaget förrän tre år efter det att de avslutade sin medverkan.

Med avvikelse härifrån får medlemsstaterna kräva att nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision avslutar sin medverkan i den lagstadgade revisionen av det granskade företaget tidigare än sju år efter datumet för deras respektive utnämning.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska inrätta en lämplig mekanism för gradvis rotation med avseende på de ledande personer som deltar i en lagstadgad revision, som minst ska omfatta de personer som är registrerade som lagstadgade revisorer. Rotationsmekanismen ska tillämpas i faser och på enskilda personer, inte på hela uppdragsteamet. Den ska stå i proportion till omfattningen av och komplexiteten i den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.

En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska kunna visa för den behöriga myndigheten att en sådan mekanism tillämpas på ett effektivt sätt och är anpassad till omfattningen av och komplexiteten i den berörda lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.

8. Med avseende på tillämpningen av denna artikel ska revisionsuppdragets varaktighet räknas från och med det första räkenskapsår som omfattas av det avtal om revisionsuppdrag där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget utsetts för första gången att utföra på varandra följande lagstadgade revisioner för samma företag av allmänt intresse.

Med avseende på tillämpningen av denna artikel ska revisionsföretaget inbegripa andra företag som revisionsföretaget har förvärvat eller som har slagits ihop med det.

Om det, till exempel till följd av företagssammanslagningar, förvärv eller förändringar av ägarstrukturen, råder osäkerhet om vilket datum som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget började utföra på varandra följande lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget omedelbart rapportera sådana oklarheter till den behöriga myndigheten som slutgiltigt ska fastställa det datum som är relevant vid tillämpningen av första stycket.

6.1 Sammanfattning av artikelns innebörd

Huvudregeln enligt artikel 17 i revisorsförordningen är att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag får inneha ett revisionsuppdrag i ett företag av allmänt intresse minst i ett år och som längst i tio år. Därefter är lagstadgade revisorn, revisionsföretaget och medlemmar i revisionsföretagets nätverk förhindrade att under en fyraårsperiod åta sig revisionsuppdrag för företaget. Artikeln innehåller dock möjligheter till undantag som regeringen anser att Sverige till viss del bör utnyttja.

6.2 Revisionsuppdraget innehas av ett registrerat revisionsbolag (byråvald revisor)

6.2.1 Byrårotation

När den valda revisorn för ett noterat företag är ett registrerat revisionsbolag får uppdragstiden förlängas med ytterligare tio år utöver de tio år som föreskrivs i huvudregeln (dvs. totalt tjugo år), under förutsättning att ett anbudsförfarande (enligt revisorsförordningens artikel 16.2-5) genomförs när uppdraget har pågått i tio år. Uppdragstiden får även förlängas med fjorton år till sammanlagt tjugofyra år under förutsättning att ytterligare en revisor väljs senast när uppdraget har pågått i tio år och att en gemensam revisionsberättelse avges (gemensam revision). Om företaget väljer ytterligare en revisor behöver inte något anbudsförfarande genomföras efter tio år.³⁵

Regeringen har vidare föreslagit att finansiella företag inte ska omfattas av ovan nämnda undantag som medger förlängning av den första tioårsperioden till tjugo respektive tjugofyra år.³⁶ Maximal mandattid för ett revisionsbolag som vald revisor för ett finansiellt företag skulle således enligt förslaget vara tio år utan möjlighet till förlängning. Detta gäller oavsett om det finansiella företaget är noterat eller inte.

Ett revisionsbolag är vald revisor	Gemensamt uppdrag (två revisionsbolag) under hela perioden	Kombination (initialt eget uppdrag därefter gemensam revision)
10 år	24 år	10 år med ett revisionsbolag
Anbudsförfarande	Inget anbudsförfarande nödvändigt	Anlitande av ytterligare ett revisionsbolag (gemensamt uppdrag)
+ 10 år		14 år med gemensamt uppdrag
Totalt 20 år	Totalt 24 år	Totalt 24 år

6.2.2 Rotation av nyckelrevisorer

Enligt artikel 17.7 i revisorsförordningen ska den eller de nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision i ett företag av allmänt intresse avsluta sin medverkan i uppdraget senast sju år efter datumet för deras utnämning. Detta innebär att den som utsetts till huvudansvarig revisor inte får inneha uppdraget mer än sju år. Därefter måste han eller hon bytas ut och får inte delta i revisionen av företaget förrän efter tidigast tre år.³⁷ I och med att regeln ska tillämpas på samtliga nyckelrevisorer gäller rotationsregeln inte bara för uppdragets huvudansvariga

³⁵ European Commission Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework, s. 6.

³⁶ Prop. 2015/16:162 s. 172.

³⁷ IESBAs *Etikkods* definition av nyckelmedarbetare är vidare än den som anges i revisorsdirektivet, se avsnitt 290.150-155 (som även behandlas i Etiku 13 *Revisorsrotation*).

revisor utan även den eller de revisorer som har utsetts till huvudansvarig(a) för större dotterföretag eller medpåtecknande av revisionsberättelsen (jfr. definitionen av "nyckelrevisor" i avsnitt 3, ovan). Revisionsföretaget är skyldigt att inrätta en lämplig mekanism för gradvis rotation av dessa och andra ledande personer för uppdraget.

6.3 Revisionsuppdraget innehas av en fysisk person (personvald revisor)

Regeringen har föreslagit att om ett företag av allmänt intresse (oavsett om det rör sig om ett börsbolag eller ett finansiellt företag) har en fysisk person som vald revisor, får mandattiden, i överensstämmelse med nuvarande regler för börsnoterade bolag, fortgå i sammanlagt längst sju år.³⁸ Karenstiden för en personvald revisor är dock enligt revisorsförordningen fyra år, dvs. ett år längre karenstid än för en huvudansvarig revisor. Även medlemmar i revisorns nätverk är förhindrade att åta sig revisionsuppdrag för företaget under denna period.

En personvald revisor motsvarar även definitionen av en nyckelrevisor (den som undertecknar revisionsberättelsen). Regeringen har dock anfört att revisionspaketets begrepp nyckelrevisor i allmänhet enbart är relevant när den valda revisorn är en revisionsbyrå (registrerat revisionsbolag).

6.4 Dispensmöjlighet

Förordningen medger att behörig myndighet i undantagsfall får meddela ytterligare en (utöver ovan angivna maxtider) förlängning av uppdraget med två år. Regeringen har föreslagit att Finansinspektionen ska vara behörig myndighet att pröva en sådan dispensansökan.³⁹

6.5 Beräkning av längden på uppdraget

Enligt artikel 17.8 i revisorsförordningen ska uppdragets längd börja räknas från och med det första räkenskapsår som omfattas av det uppdragsavtal om revision där revisorn utsetts för första gången. Med "revisionsföretag" avses i detta sammanhang även andra företag som revisionsföretaget förvärvat eller som slagits ihop med det. Om det, t.ex. på grund av företagsammanslagningar, förvärv eller förändringar i ägarstrukturen, råder osäkerhet om per vilket datum som revisionsuppdraget påbörjades ska oklarheten rapporteras till Finansinspektionen som slutgiltigt ska fastställa det datum som är relevant.

Om ett företag blir ett företag av allmänt intresse och behåller samma revisor före och efter denna tidpunkt ska enligt kommissionen första datum för beräkning av revisionsuppdragets längd anses vara då företaget blev ett företag av allmänt intresse.⁴⁰ Tiden dessförinnan ingår med andra ord inte i den föreskrivna längsta perioden.

I detta sammanhang bör även beaktas att ett finansiellt företag, som inte tidigare har träffats av särskilda regler som gäller för företag av allmänt intresse i Sverige, ändå anses vara ett sådant från den tidpunkt då företaget motsvarade de förutsättningar som definierar ett företag av allmänt intresse. Utgångspunkten för när ett företag ska anses vara ett företag av allmänt intresse är därför det datum då företaget noterades eller fick tillstånd att bedriva finansiell verksamhet och är alltså inte knutet till den tidpunkt när revisorsförordningen ska börja tillämpas.

6.6 När träder rotationsreglerna i kraft?

Förordningen innehåller ett flertal övergångsbestämmelser för revisorsrotation (art. 41). Oavsett övergångsbestämmelsernas tillämplighet, och särskilt när det gäller övergångsbestämmelserna för

³⁸ Prop. 2015/16:162 s. 173.

³⁹ Prop. 2015/16:162 s. 172.

⁴⁰ European Commission, Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework, Brussels, 3 September 2014, s. 6.

personvalda revisorer, måste revisorn i första hand pröva sitt oberoende utifrån revisorslagens analysmodell.

Om revisionsföretaget vid tiden för ikraftträdandet har innehaft uppdraget i mer än tjugo år i följd (påbörjades före den 17 juni 1994) får företaget inte längre ingå eller förlänga uppdraget efter den 16 juni 2020. För uppdrag som den 16 juni 2014 hade varat mer än elva men mindre än tjugo år i följd (påbörjades mellan den 17 juni 1994 och den 16 juni 2003) får företaget inte ingå eller förlänga uppdraget efter den 16 juni 2023.

Övergångsregeln för uppdrag som påbörjades under perioden den 17 juni 2003 till och med den 16 juni 2006 är föremål för olika tolkningar. I situationer där företaget skulle vilja förlänga det valda revisionsföretagets uppdrag som revisor har fråga uppkommit om vid vilken stämma beslut behöver fattas om detta. FAR har gjort bedömningen att företagen kan avvakta till första stämman efter den 16 juni 2016 med att besluta om en eventuell förlängning av revisionsuppdraget. Denna bedömning överensstämmer också med kommissionens uttalande i frågan.⁴¹

Utifrån samma synsätt har FAR gjort bedömningen att uppdrag, som har påbörjats efter den 16 juni 2003 och som inte längre får förlängas, ska rotera vid den första stämman som hålls efter den 16 juni 2016.

Revisionsuppdragets varaktighet	20 år (eller mer) per 17 juni 2014	11–20 år per 17 juni 2014	Mindre än 11 år per 17 juni 2014 men mer än 10 år per 17 juni 2016	Mindre än 10 år per 17 juni 2016
Revisionsuppdrag som ingåtts	Före 17 juni 1994	17 juni 1994–16 juni 2003	17 juni 2003–16 juni 2006	17 juni 2006–
Revisionsuppdraget får inte förlängas efter	16 juni 2020	16 juni 2023	16 juni 2016	10 år från första räkenskapsårets början.
Förnyelse (inte möjlig i finansiella företag av allmänt intresse)	Ingen förnyelse möjlig.	Ingen förnyelse möjlig.	Förnyelse genom upphandling/gemensamt uppdrag möjlig senast vid den första årsstämma (med revisorsval) som hålls efter 16 juni 2016.	Förnyelse möjlig genom upphandling/gemensamt uppdrag.

När det gäller personvalda revisorer i företag av allmänt intresse gör FAR bedömningen att övergångsreglerna i artikel 41 även är tillämpliga på dessa förhållanden. Eftersom uppdraget endast får fortgå i sju år, bör dock sådana uppdrag som har ingåtts efter den 16 juni 2003 och vid förordningens ikraftträdande varat i sju år, rotera vid första stämman som hålls efter den 16 juni 2016. Uppdrag som har påbörjats, men som inte innehafts i sju år vid förordningens ikraftträdande, måste rotera ut efter sju år. Oavsett möjligheten att nyttja förordningens övergångsregler bör i sammanhanget även beaktas IESBAs Etikods bestämmelser om rotation (290.148-153) samt revisorslagens analysmodell.

⁴¹ European Commission, Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework, Brussels, 3 September 2014, s. 1.

7 Särskilda regler för personval i vissa finansiella företag som inte är företag av allmänt intresse

Regeringen har, utöver vad som regleras i förordningen, föreslagit att personvalda revisorer eller huvudansvariga revisorer i vissa finansiella företag, som inte är företag av allmänt intresse, måste rotera efter sju år. Detta gäller revisorer i fondbolag, värdepappersbolag som inte är företag av allmänt intresse och vissa AIF-förvaltare. Karenstiden för sådana personvalda revisorer är fyra år och för huvudansvariga revisorer tre år. Andra revisorer verksamma på revisionsföretaget eller inom nätverket är oförhindrade att åta sig revisionsuppdrag under den tidigare revisorns karenstid, varmed en ny sjuårsperiod påbörjas. Notera även att dessa företag inte omfattas av byrårotationsreglerna.

Vad gäller kravet på revisorsrotation efter sju år för vissa finansiella företag som inte är företag av allmänt intresse (fondbolag, värdepappersbolag och vissa AIF-förvaltare) ska, för de företag som har haft samma revisor i mer än tre år, den första sjuårsperioden börja räknas från den årsstämma som hölls tre år före den 17 juni 2016.

REMISSVERSION