

Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet

Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet	1
Översiktlig beskrivning av reglerna och deras tillämpning.....	2
Reglerna i sammandrag.....	2
Flödesschema	3
Exempel på utformning av dokumentationsblankett.....	5
Analysmodellen – en närmare beskrivning.....	5
Organisatoriska förutsättningar	6
Steg 1 – Identifiering av förtroendskadliga förhållanden	6
Egenintressehot.....	7
Självgranskningshot.....	8
Partsställningshot.....	8
Vänskapshot	8
Skrämselhot	9
Generalklausulen.....	9
Steg 2 – Eliminering av förtroendskadliga förhållanden	9
Omständigheterna i det enskilda fallet.....	9
Motåtgärder	9
Sekretessfrågor med avseende på motåtgärderna	10
Om motåtgärder inte är möjliga eller räcker till	11
Möjlighet att ansöka om förhandsbesked hos Revisorsnämnden	11
Steg 3 – Analysen dokumenteras	11
Frågor och svar.....	11
Var finns regler om revisorns opartiskhet och självständighet?.....	11
Vad är det för skillnad mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning?	12
Vilka personer berörs av analysmodellen?	12
Vad menas med nätverk?.....	12
Vad har revisorn för upplysningsskyldighet mot Revisorsnämnden avseende prövningen enligt analysmodellen?.....	12
Vad har revisorns samarbetspartners för upplysningsskyldighet mot Revisorsnämnden?	13
Vad kan det bli för konsekvenser om analysmodellen inte följs eller tillämpas fel?	13

Översiktlig beskrivning av reglerna och deras tillämpning

Reglerna i sammandrag

I revisorslagen slås fast att en revisor ska utföra uppdrag, som utgör revisionsverksamhet, med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Vidare stadgas att revisionsverksamheten ska organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

Enligt den s.k. analysmodellen ska revisorn inför varje nytt uppdrag och när anledning därtill uppkommer i befintliga uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Revisorn ska som utgångspunkt avböja eller avsäga sig uppdraget om revisorn, eller någon annan i det nätverk där revisorn är verksam,

- har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (egenintressehot),
- vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgranskningshot),
- uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet (partsställningshot),
- har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (vänskapshot),
- utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag (skrämselhot).

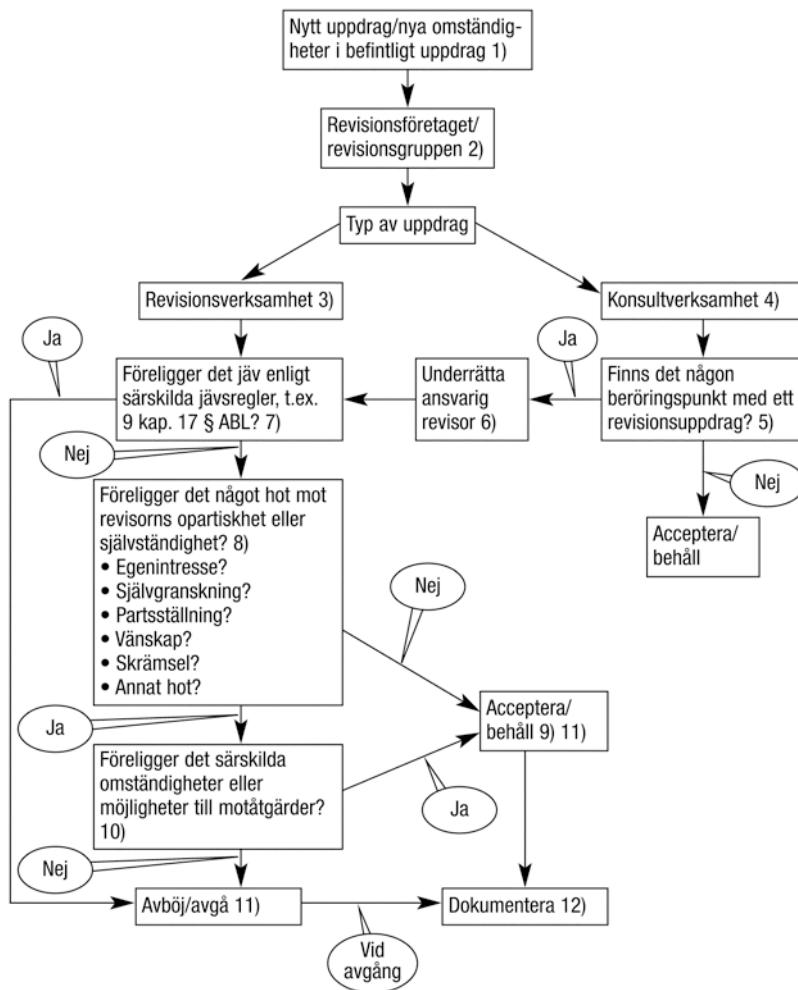
Revisorn ska även pröva om det föreligger något förhållande av annan art, än de nyss uppräknade, som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet (generalklausulen).

Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om 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.

Finner revisorn – efter en analys av de förtroenderisker som föreligger jämte de möjligheter som finns att balansera dessa risker genom interna eller externa åtgärder – att det finns anledning att misstro revisorns förmåga eller vilja att utföra sitt uppdrag på ett opartiskt och självständigt sätt är han eller hon skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget.

I det fall oberoendeanalysen utmynnar i att revisorn kan åta sig eller fortsätta att utföra ett uppdrag, måste han eller hon vara beredd att, om Revisorsnämnden begär det, lägga fram utredning som visar att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Flödesschema



Tillämpningsanvisningar till flödesschemat

1. Ett nytt uppdrag kommer in till revisionsföretaget/nätverket eller en ny omständighet, som kan vara av förtroenderubbande natur, inträffar i ett befintligt uppdrag.
2. Med **nätverk** avses 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.
3. Med **revisionsverksamhet** avses sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som ska utföras enligt författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som ska utmytna i en rapport, ett intyg eller någon annan handling som är avsedd även för andra än uppdragsgivaren. Hit räknas även rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen.
4. Med **konsultverksamhet** avses alla uppdrag som inte utgör revisionsverksamhet.
5. Ett konsultuppdrag kan vara av sådant slag att det kan rubba förtroendet för revisors oberoende i ett befintligt revisionsuppdrag inom revisionsföretaget/nätverket. Detta måste kontrolleras. Saknas risk för inverkan på ett befintligt revisionsuppdrag finns inte anledning att

utifrån ett oberoendeperspektiv avböja det nya konsultuppdraget. Dokumentation enligt lagen är inte nödvändig eftersom detta inte rör ett uppdrag i revisionsverksamheten.

6. Prövningen ska göras av revisorn eftersom det är han eller hon som ska vara opartisk/självständig i sitt revisionsuppdrag. Det måste därför finnas rutiner inom revisionsföretaget/nätverket som leder till att uppdrag som kan inverka på ett befintligt revisionsuppdrag fångas upp och rapporteras till berörd revisor. Närmare hur detta praktiskt ska hanteras, t.ex. i samband med enklare rådgivning, s.k. vardagskonsultation, eller då det är fråga om uppdrag av en art som inte är förtroenderubbande, bör lämpligen fastställas i interna policies i revisionsföretagen.

7. I de ”jävs kataloger” som finns i aktiebolagslagen och andra lagar anges de fall då en person är jävig som revisor. Om jäv föreligger, får han eller hon över huvud taget inte utses till revisor i företaget. Om vederbörande redan är utsedd till revisor, blir han eller hon till följd av jävet obehörig att fortsätta uppdraget. Jäven i aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar kan inte avhjälpas genom några motåtgärder från revisorns eller revisionsföretagets sida. Möjligen kan den omständighet som konstituerar jävet undanröjas. I så fall kan uppdraget beroende på omständigheterna i övrigt accepteras efter prövning enligt analysmodellen.

8. Prövning ska göras om något eller några av följande hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet föreligger.

– **Egenintresse:** Förtroendet hotas till följd av direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet.

– **Självgranskning:** Revisorn ska bedöma egen, eller annans inom nätverket, rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet, men som lämnats i en fråga som omfattas av granskningsuppdraget.

– **Partsställning:** Förtroendet kan rubbas på grund av att revisorn i annat sammanhang uppträder, eller har uppträtt, till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet.

– **Vänskap:** Hot p.g.a. starka personliga relationer till någon som ska granskas, t.ex. någon i klientens ledning.

– **Skrämsel:** Hot p.g.a. att revisorn känner obehag inför klientens dominans eller av yttre påtryckningar.

– **Annan omständighet:** Om det finns något annat förhållande som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Utvecklingen av god revisorssed väntas ge ytterligare vägledning för vilka omständigheter som kan träffas enligt denna punkt.

9. Föreligger inget hot enligt ovan kan uppdraget accepteras. Oberoendeprovningen ska dokumenteras.

10. Föreligger något eller några av hoten enligt ovan ska styrkan i hoten bedömas. Uppdraget behöver inte avböjas eller avsägas om omständigheterna i det enskilda fallet, inklusive förekommande motåtgärder, är sådana att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

– **Oberoendeprovningen** enligt 8) och 10) ska göras av revisorn utifrån hur en hypotetisk kunnig och omdömesgill tredje man, med insikt om alla relevanta omständigheter, kan förväntas bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt.

– Exempel på **motåtgärder** är organisatoriska åtgärder, särskilda rutiner och särskild arbetsfördelning samt intern eller extern kvalitetskontroll. Andra exempel är att låta en annan revisor inom eller utanför revisionsföretaget/nätverket bedöma det granskningsarbete eller ställningstagande som ett identifierat hot kan inverka på. Ytterligare exempel är inhämtande av

expertutlåtande eller informativa åtgärder, såsom en beskrivning av hotet, och hur det har hanterats, i det utlåtande som uppdraget utmynnar i.

11. Finns det anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet om uppdraget accepteras ska det avböjas/avsägas. I annat fall kan det accepteras.

12. Om uppdraget accepteras ska analysen dokumenteras. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen ska ha färdigställts senast när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges. Se vidare Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Exempel på utformning av dokumentationsblankett

Revisionsbyrån XYZ AB — Prövning enligt revisorslagen 21 § (analysmodellen)			
Klient	Klient nr	Räkenskapsår	
Uppdragstyp	<input type="checkbox"/> Nytt uppdrag	<input type="checkbox"/> Befintligt uppdrag	
I. Omständigheter som kan utgöra jäv/hot			
<input type="checkbox"/> Jäv enligt ABL m.fl. författningar	<input type="checkbox"/> Egenintresse	<input type="checkbox"/> Självgranskning	<input type="checkbox"/> Partsställning
<input type="checkbox"/> Vänskap	<input type="checkbox"/> Skrämsel	<input type="checkbox"/> Övrigt (generalklausulen)	
Beskrivning			
			Forts. bilaga
II. Särskilda omständigheter/åtgärder			
			Forts. bilaga
III. Vald/huvudansvarig revisors bedömning			
<input type="checkbox"/> Uppdraget accepteras/behålls	Datum	Signatur	
<input type="checkbox"/> Uppdraget avböjs/avslutas			
Kommentar			
			Forts. bilaga
Underrättelse till			
<input type="checkbox"/> Klienten	Datum		
<input type="checkbox"/> Medarbetare	Datum		

Analysmodellen – en närmare beskrivning

Analysmodellen i 21 § revisorslagen kan sägas bestå av tre steg; 1) identifiering av eventuella omständigheter som typiskt sett kan utgöra hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet, 2)

bedömning av om det med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, inklusive förtroendestärkande åtgärder, finns anledning att ifrågasätta revisorns förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet och självständighet, och 3) dokumentation av prövningen.

Analysmodellen innebär att det vid prövningen ska vägas in alla för tredje man kända och okända omständigheter, såsom personliga och ekonomiska mellanhavanden mellan revisorn och den som ska granskas. Vidare ska förtroendestärkande åtgärder, t.ex. intern kvalitetssäkring eller externa kontrollåtgärder, beaktas. Dessa omständigheter måste sedan hypotetiskt prövas mot hur en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter, skulle bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt.

I praktiken torde de båda första stegen ofta komma att sammanfalla, i vart fall om det är revisorn själv som har identifierat det bakomliggande hotet. Detta har också stöd i förarbetena, eftersom där framgår att den nyss nämnda hypotetiska utgångspunkten för prövningen gäller båda stegen. Det hindrar inte att en uppdelning i två steg kan bli tydlig i vissa fall, t.ex. när det är en specialist som identifierar sin egen fristående rådgivning till en revisionsklient som ett möjligt hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet, medan revisorn vid den efterföljande prövningen konstaterar att omständigheter, som kanske inte är kända för specialisten, är sådana att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet i revisionsuppdraget. Med anledning härav och av pedagogiska skäl är den följande beskrivningen av analysmodellen uppdelad i tre steg. Beskrivningen, som inleds med de organisatoriska förutsättningarna, återger i huvudsak lagstiftarens syn på analysmodellen såsom denna framgår av propositionen, låt vara att den här har strukturerats och sammanställts på ett sätt som passar i detta sammanhang.

Organisatoriska förutsättningar

För att revisorernas opartiskhet och självständighet ska kunna säkerställas är det nödvändigt att ställa vissa grundläggande krav på organisationen av ett revisionsföretag. Detta kommer även till uttryck i lagen, 20 §. Framför allt fordras allmänt kvalitetssäkrande åtgärder. En i detta avseende god byråorganisation kännetecknas av att hot mot revisorns faktiska och synbara oberoende upptäcks, dokumenteras och, så långt möjligt, åtgärdas. Vilken organisation som är den lämpligaste och vilka åtgärder som måste vidtas får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda revisionsföretaget. Allmänt sett handlar det om att skapa ett återkommande övervakat och dokumenterat kontrollsystem, rutiner för samråd inom byrån i oberoendefrågor, skriftligt dokumenterade interna och externa kvalitetssäkringssystem samt en organisationsstruktur där revisionsverksamhet hålls åtskild från eventuellt förekommande sidoverksamhet. Av god sed följer att ISQC 1 ska iakttas. 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.

I större revisionsföretag kan behovet av kvalitetssäkring tillgodoses genom olika slag av interna åtgärder. För små revisionsföretag, med endast en eller två verksamma revisorer, finns det däremot i praktiken endast begränsade möjligheter att vidta den typen av inre åtgärder. Ett organiserat samarbete mellan flera mindre revisionsföretag med ömsesidiga kvalitetskontroller, tillsammans med vägledning från Far, bör dock ge utrymme för en motsvarande kvalitetssäkring.

Steg 1 – Identifiering av förtroendeskadliga förhållanden

En revisor ska för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan utgöra jäv enligt särskilda jävsregler (t.ex. 9 kap. 17 § ABL) eller som i övrigt kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Prövningen ska ske inför ett nytt uppdrag och, när det inträffar någon ny omständighet som ger anledning till det, fortlöpande under uppdraget.

Fem i lagen angivna typsituationer medför alltid, oavsett omständigheterna i det enskilda fallet, en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Dessa situationer är om revisorn eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam

- 1) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (egenintressehot),
- 2) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgranskningshot),
- 3) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet (partsställningshot),
- 4) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (vänskapshot),
- 5) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag (skrämselhot).

Denna uppräkningslista följs av en generalklausul som innebär att presumtionen att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget gäller när det – även om förutsättningarna enligt punkterna 1–5 inte är uppfyllda – föreligger något förhållande som är av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Egenintressehot

Ett egenintressehot föreligger när revisorn eller någon annan person i det nätverk där revisorn är verksam har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i revisionsklientens verksamhet.

Ett direkt ekonomiskt intresse kan bero på att revisorn har affärsmässiga band till revisionsklienten. Om dessa band är av någon omfattning, sedda i relation till revisorns förhållanden i övrigt, är detta regelmässigt ägnat att rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.

Så är fallet när revisorn har affärsmässiga relationer med revisionsklienten utöver vad som följer med revisionsuppdraget. Exempel på detta är innehav av eller handel med revisionsklientens värdepapper eller deltagande i gemensamma projekt, investeringar eller andra liknande förehavanden. Ett annat exempel är när revisorn eller någon annan närstående person har gett lån till revisionsklienten eller gått i borgen för dennes skulder.

Till egenintressehoten hör vidare att revisorn eller revisionsbyrån står i ekonomiskt beroendeförhållande till revisionsklienten. Så kan exempelvis bli fallet när revisions- och konsultarvodena är betydande i förhållande till revisorns eller byråns övriga intäkter. Av betydelse är också om revisorn till följd av fristående rådgivning åt revisionsklienten erhåller ersättningar som i absoluta tal framstår som betydande.

Om det arvode som revisorn får är relaterat till företagets resultat, föreligger det regelmässigt ett egenintressehot. Ett sådant hot föreligger vidare om revisorn eller någon i revisorns omgivning har planer på eller har fått erbjudanden om att ta anställning hos revisionsklienten.

Med direkta egenintressehot jämställs indirekta egenintressehot. Exempel på sådana indirekta hot är när en revisorn närstående person har nära affärsrelationer till revisionsklienten eller annat ekonomiskt intresse av någon betydelse i revisionsklienten. Ett annat exempel på ett indirekt hot är när revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som äger andelar i revisionsklienten.

Självgranskningshot

Med självgranskning avses att den som ska göra granskningen redan i något annat sammanhang har tagit ställning till de förhållanden som ska granskas. Denna situation innebär typiskt sett ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet.

Självgranskningshot föreligger om revisorn själv eller någon annan i nätverket vid s.k. fristående rådgivning har lämnat råd eller liknande biträde i en fråga som revisorn under granskningsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till.

En revisor lämnar ofta upplysningar om gällande regler och rekommendationer och svarar på frågor om hur dessa regler ska tillämpas i en konkret situation. Även verksamhet av detta slag kan ge upphov till självgranskningshot. Om rådgivningen har varit av okomplicerat slag, torde emellertid revisorn oftast enkelt kunna visa att någon förtroenderisk inte föreligger eller att förtroenderisken kan balanseras genom förhållandevis enkla åtgärder, t.ex. ett väl fungerande internt kvalitetskontrollsystem.

Självgranskningshot föreligger också när revisorn tidigare har haft anställning hos revisionsklienten.

Även indirekta självgranskningshot måste beaktas, såsom att en revisorn närstående person ingår i revisionsklientens ledning eller på annat sätt har deltagit i det arbete som revisorn har att granska.

Ett annat slag av självgranskning föreligger om revisorn själv eller någon annan i nätverket tidigare under arbetet med granskningsuppdraget eller vid ett annat granskningsuppdrag har gjort ställningstaganden vilkas riktighet revisorn måste pröva som ett led i granskningsuppdraget, t.ex. att en revisor granskar ett förhållande i en årsredovisning vilket han eller hon har granskat redan i samband med föregående räkenskapsårs årsredovisning. Detta slag av självgranskning måste normalt accepteras. Presumptionsregeln blir därför inte generell tillämplig vid detta slag av självgranskning. Ibland kan dock omständigheterna kring en sådan självgranskning vara sådana att generalklausulen (se nedan) aktualiseras. Så kan exempelvis bli fallet om revisorn vid föregående granskning har gjort någon missbedömning av större betydelse. I så fall kan det åligga revisorn att neutralisera förtroenderisken genom särskilda åtgärder eller, om detta inte är möjligt, avsäga sig uppdraget.

Partsställningshot

Att en revisor eller någon annan inom nätverket uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller intressemotsättningar, är ägnat att rubba förtroendet för revisorns opartiskhet. Ett exempel på detta är när revisorn företräder eller uppträder som biträde åt revisionsklienten vid dennas kontakter med Skatteverket eller i en skatteprocess. Ett annat exempel är när revisorn företräder eller uppträder som biträde åt klienten i förhandlingar om förvärv eller försäljning av i företaget redovisade tillgångar. I uttrycket ”uppträder till stöd för” ligger dock att regeln blir tillämplig först om revisorn har eller har haft i uppdrag att tala i revisionsklientens sak. Enbart det förhållandet att revisorn på revisionsklientens uppdrag vidarebefordrar uppgifter till Skatteverket medför sålunda inte att presumptionsregeln slår till. Inte heller uppstår ett partsställningshot för att revisorn under hand ger råd om hur klienten ska lägga upp sin talan. (Det sistnämnda kan däremot leda till självgranskningshot.)

Vänskapshot

Om revisorn eller någon annan i nätverket har nära personliga relationer med revisionsklienten finns en risk att revisorn blir alltför välvilligt inställd till klientens intressen. Detta är ägnat att minska förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Detsamma gäller om revisorn har nära personliga relationer med personer i revisionsklientens ledning, varmed avses styrelse,

VD och andra ledande befattningshavare (t.ex. ekonomichef). Den nära personliga relationen kan yttra sig i mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter. Med direkta personliga kontakter bör jämföras indirekta kontakter genom någon nära anhörig. Ett särskilt slag av vänskapshot kan uppkomma om revisorn eller någon av revisorns medhjälpare har innehaft uppdrag för revisionsklienten under en lång följd av år.

Skrämselhot

Med skrämselhot avses hot och påtryckningar från revisionsklienten eller annan, riktade mot revisorn, och utformade på ett sådant sätt att de är ägnade att inge revisorn obehag. Om så är fallet, är det ägnat att rubba förtroendet för revisorns förmåga till opartiskhet och självständighet. Vanliga ifrågasättanden av revisorns ställningstaganden hör dock inte hit.

Generalklausulen

Generalklausulen innebär att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget – även om något av de ovan preciserade hoten inte är för handen – om det föreligger något annat förhållande som är av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Steg 2 – Eliminering av förtroendskadliga förhållanden

Presumtionen att en revisor måste avböja ett nytt uppdrag eller avgå från ett befintligt uppdrag, så snart det finns omständigheter som typiskt sett kan rubba förtroendet för revisorn, kan brytas. Det kan för det första ske om omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att det faktiskt inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. För det andra kan presumtionen brytas om vidtagna eller planerade åtgärder kan säkerställa förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.

Omständigheterna i det enskilda fallet

Nedan lämnas exempel på omständigheter som normalt bör medföra att det saknas anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet.

Affärstransaktioner mellan revisorn och revisionsklienten kan normalt godtas, så länge det är fråga om transaktioner av vardaglig och ordinär karaktär som ingås på samma villkor som gäller för andra.

Tidigare anställning hos revisionsklienten behöver inte diskvalificera revisorn, om anställningen ligger några år tillbaka i tiden eller har avsett en befattning utan anknytning till det som revisionen avser.

Det förhållandet att någon annan i samma nätverk har nära personliga relationer med någon i revisionsklientens ledning behöver inte föranleda revisorns avgång, om det kan konstateras att denna person saknar anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande.

Ett annat exempel är att någon annan person i nätverket äger aktier i revisionsklienten men det står klart att varken revisorn eller andra som deltar i revisionsuppdraget har någon faktisk anknytning till denna person och personen inte har någon insyn i revisionsuppdraget.

Motåtgärder

Revisorn behöver inte avböja eller avsäga sig uppdraget om han eller hon kan visa att det går att vidta motåtgärder – eller har vidtagits motåtgärder – som gör att uppdraget kan genomföras utan att det finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Vilken eller vilka åtgärder som ska räcka för att bryta presumtionen beror på det hot som föreligger i den konkreta situationen. Ju starkare hotet är, desto kraftigare motåtgärder fordras. I vissa situationer kan det räcka med byråinternas åtgärder. I andra situationer är det nödvändigt att vidta något slag av extern kontrollåtgärd för att balansera hotet. Det har inte varit möjligt att i lagen uttömmande ange vilka slag av åtgärder som krävs. Detta måste prövas inom ramen för god revisorssed, dvs. genom den normering som utvecklas genom Fars uttalanden och slutligen bestäms av Revisorsnämndens praxis och domstolarnas avgöranden.

Vissa slag av oberoendehot kan över huvud taget inte balanseras av andra åtgärder, såsom förekomsten av mera betydande ekonomiska intressen i revisionsklienten.

Informativa åtgärder

I en del enklare fall kan informativa åtgärder vara tillräckliga, t.ex. så att ett självgranskningshot balanseras genom att revisorn i granskningsutlåtandet särskilt redogör för sitt ställningstagande i den aktuella frågan och skälen för det.

Byråinternas åtgärder

I andra fall, där förtroenderisken är större men fortfarande framstår som mindre allvarlig, kan goda byrårutiner med interna kvalitetssäkringssystem vara tillräckliga. För att minska risken för att revisorn kommer under påverkan av andra inom nätverket kan det vara nödvändigt att dra tydliga gränser mellan företag inom nätverket och mellan olika verksamhetsgrenar i respektive företag. I en del fall kan förtroenderisken neutraliseras genom att någon annan revisor i samma revisionsföretag lämnar en s.k. second opinion.

Rådgivning av enkel och rutinmässig karaktär som, om den hade föranletts av revisorns iakttagelser vid granskningsuppdraget, hade varit att anse som revisionsrådgivning, torde sällan göra det nödvändigt att vidta externa åtgärder. Oberoendehot som beror på att revisionsuppdraget har pågått under en lång följd av år kan ibland mötas genom kompletterande granskning, utförd av någon utanför nätverket, men kan i andra fall göra ett revisorsbyte nödvändigt.

Externa åtgärder

I vissa fall torde interna kontrollåtgärder inte vara tillräckliga. Så blir t.ex. normalt fallet om revisorn, eller någon annan inom samma nätverk, vid ett fristående rådgivningsuppdrag har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget och som är av väsentlig betydelse för revisionsklienten, och innefattar skönsmässiga bedömningar och där valet mellan möjliga lösningar har en stor betydelse för revisionsklientens ställning och resultat. I sådana fall torde endast externa motåtgärder kunna neutralisera förtroendehotet, t.ex. genom en kompletterande granskning av en yrkesrevisor utanför nätverket som avger en s.k. second opinion.

Sekretessfrågor med avseende på motåtgärderna

Från sekretesssynpunkt skiljer sig inte den situationen att revisorn utnyttjar interna eller externa motåtgärder från den situation som uppkommer när en revisor anlitar biträde av någon utomstående expert för att bedöma en viss fråga som uppkommer i revisionsarbetet. Revisorn måste då på något sätt, vanligen genom avtal, försäkra sig om att experten är bunden av tystnadsplikt. Så bör frågan om sekretess kunna hanteras också när någon intern eller extern kontrollåtgärd vidtas.

Om motåtgärder inte är möjliga eller räcker till

I fall då hotet mot revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet är så allvarligt att det med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet oavsett vilka motåtgärder som vidtas är revisorn alltid skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget.

Möjlighet att ansöka om förhandsbesked hos Revisorsnämnden

En revisor har möjlighet att hos Revisorsnämnden ansöka om förhandsbesked i fråga om det finns förtroenderubbande omständigheter som hindrar honom eller henne från att acceptera eller behålla ett revisionsuppdrag. Revisorsnämnden kan i förhandsbeskedet uttala sig om huruvida

- en viss omständighet eller ett visst uppdrag utgör ett sådant förhållande som utlöser en presumtion för att revisorn ska avgå eller avböja uppdraget
- omständigheterna i det enskilda fallet eller de åtgärder som revisorn avser att vidta för att balansera ett visst hot är tillräckliga för att bevara förtroendet för opartiskheten och självständigheten.

När ett förhandsbesked har vunnit laga kraft, är det bindande för Revisorsnämnden i förhållande till revisorn. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid förändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

Steg 3 – Analysen dokumenteras

Analysmodellen har kombinerats med en skyldighet för revisorn att dokumentera de överväganden som han eller hon har gjort vid analysen. Dokumentationen bör innefatta upplysning om varje förhållande av betydelse för tillämpningen av analysmodellen. Av revisorns dokumentation bör t.ex. framgå vilka förtroenderubbande omständigheter som har identifierats. Där bör också framgå vilka åtgärder som har vidtagits för att undanröja eller neutralisera eventuella förtroendehot. En tidig dokumentation ger de bästa förutsättningarna för att den information som sparas är korrekt. Mot den bakgrunden bör utgångspunkten vara att dokumentationen ska ske fortlöpande. Den dokumentation som är hänförlig till ett visst uppdrag ska i vart fall färdigställas senast i samband med att revisorn avger det utlåtande som granskningen mynnar ut i.

Frågor och svar

Var finns regler om revisorns opartiskhet och självständighet?

Intresset av att revisorer är opartiska och självständiga i förhållande till dem de ska granska kommer i lagstiftningen till uttryck dels i aktiebolagslagens m.fl. lagars bestämmelser om jäv för revisorer, dels i revisorslagen.

I de ”jävskataloger” som finns i aktiebolagslagen och andra lagar anges de fall då en person är jävig som revisor. Om jäv föreligger, får han eller hon över huvud taget inte utses till revisor i bolaget. Om vederbörande redan är utsedd till revisor, blir han eller hon till följd av jävet obehörig att fortsätta uppdraget. Jäven i aktiebolagslagen och andra associationsrättsliga lagar kan inte avhjälpas genom några förtroendestärkande åtgärder från revisorns eller revisionsföretagets sida.

Revisorslagen innehåller en uttrycklig bestämmelse om att revisorer ska vara opartiska och självständiga när de utför sina uppdrag i revisionsverksamheten och att de ska vara objektiva i

sina ställningstaganden. Lagen innehåller dessutom en särskild analysmodell för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet.

International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA) har utfärdat yrkesetiska regler till vägledning för den analys av opartiskheten och självständigheten som en revisor ska göra. Dessa har översatts av Far och ingår som en del i EtikR 1 Yrkesetiska regler. Ytterligare vägledning kan inhämtas från Revisorsnämndens och domstolars praxis (www.revisorsnamnden.se).

Vad är det för skillnad mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning?

Av revisorns skyldighet att fullfölja sitt granskningsuppdrag under iakttagande av god revisors- och revisionsred följer inte bara en rätt utan också en skyldighet att lämna råd och förslag till förbättringar avseende bolagets redovisning och förvaltning. Även sådan rådgivning och övrigt biträde (s.k. revisionsrådgivning) som en revisor lämnar i anslutning till granskningen är att anse som revisionsverksamhet. Av definitionen av revisionsverksamhet följer motsatsvis att annan rådgivning än revisionsrådgivning, s.k. fristående rådgivning och annat biträde utan nära samband med ett av revisorn utövat granskningsuppdrag, inte utgör revisionsverksamhet.

Vilka personer berörs av analysmodellen?

Det är inte enbart när revisorn själv har en anknytning till revisionsklienten som förtroendet för revisionen kan påverkas negativt. Ett förtroendehot kan också uppkomma om revisorn biträds av någon med anknytning till revisionsklienten. Omvärldens förtroende för revisionen kan även påverkas negativt om revisorn har någon kollega på revisionsbyrån som har anknytning till revisionsklienten, t.ex. genom omfattande rådgivningsuppdrag. Presumptionsregeln har därför utformats så att revisorn ska beakta också förtroendehot hänförliga till andra personer som är verksamma i samma nätverk som revisorn.

Vad menas med nätverk?

Med *nätverk* avses 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.

Vad har revisorn för upplysningsskyldighet mot Revisorsnämnden avseende prövningen enligt analysmodellen?

Revisorer och registrerade revisionsbolag är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna de uppgifter som behövs för tillsynen. Denna skyldighet inkluderar självfallet också dokumentation och underlag avseende prövning enligt analysmodellen.

Ingår ett revisionsföretag i ett nätverk, ska revisionsföretaget underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i nätverket. Om nätverkets sammansättning ändras, ska företaget anmäla ändringen till Revisorsnämnden. Underrättelser ska lämnas utan dröjsmål. Om revisionsföretaget inte står under tillsyn dvs. om det inte är ett registrerat revisionsbolag, åvilar skyldigheten i praktiken den eller de revisorer som äger företaget eller innehar ledande befattningar i det.

Vad har revisorns samarbetspartners för upplysningsskyldighet mot Revisorsnämnden?

Företag som har en särskilt stark affärsmässig anknytning till ett revisionsföretag ska, efter föreläggande från Revisorsnämnden, lämna upplysningar om rådgivning eller annat biträde åt dem som gett revisionsföretaget eller en i revisionsföretaget verksam revisor i uppdrag att utföra revisionsverksamhet. Ett föreläggande får förenas med vite. Härvid ska lagen (1985:206) om viten tillämpas.

De företag som är skyldiga att lämna upplysningar är i praktiken sådana som ingår i samma nätverk som ett revisionsföretag. Det behöver inte vara fråga om företag som står under Revisorsnämndens tillsyn. Emellertid gäller den begränsningen att det måste finnas en särskilt stark affärsmässig anknytning mellan revisionsföretaget och det företag som Revisorsnämnden begär upplysningar av. Alla företag i en nätverk behöver alltså inte ha upplysningsskyldighet. En särskilt stark affärsmässig anknytning föreligger regelmässigt när företagen ingår i samma koncern. Även andra ägarkopplingar mellan företagen kan anses ge upphov till en särskilt stark affärsmässig anknytning, t.ex. när företagen har samma eller en liknande ägarkrets. Upplysningar kan således infordras av företag som, direkt eller via bolag, ägs av revisorer vilka också äger ett revisionsföretag. Även namnlighet kan ge anledning att bedöma att företagen har en särskilt stark affärsmässig anknytning och att de därmed omfattas av upplysningsskyldigheten.

Vad kan det bli för konsekvenser om analysmodellen inte följs eller tillämpas fel?

Om en revisor åtar sig ett nytt uppdrag eller fullföljer ett befintligt uppdrag i revisionsverksamheten, trots att det föreligger omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet och detta förtroendehot inte kan eller inte har eliminerats, riskerar revisorn att skada sin klient om förtroendehotet leder till att uppdraget måste avbrytas i förtid eller till att resultatet av slutförd granskning ifrågasätts.