

Revisorsnämndens uttalande – dokumentationskrav vid tillämpning av analysmodellen i samband med fristående rådgivning m.m.

1. Inledning

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002. Lagen innebär ett tydliggörande av kraven på revisorers oberoende, inte minst när det gäller det hot mot revisorns opartiskhet och självständighet som kan uppstå genom att en revisionsklient även tillhandahålls s.k. fristående rådgivning¹. Revisorsnämnden (RN) har i olika sammanhang uppmärksammat att det förekommer oklarheter om hur den s.k. analysmodellen skall tillämpas på fristående rådgivning och om hur revisorn skall dokumentera oberoendeanalysen. RN finner därför anledning att göra följande uttalande.

2. Gällande författningsbestämmelser

2.1 Revisorns opartiskhet och självständighet

I revisorslagen behandlar 20–23 §§ oberoendefrågor. I 20 § sägs bl.a. att uppdrag i revisionsverksamhet² skall utföras med opartiskhet och självständighet samt att sådan verksamhet skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Analysmodellen behandlas i 21 §. Enligt bestämmelsen, som utformats som en presumtionsregel, skall en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafen nämns fem typsituationer som alltid anses kunna rubba nämnda förtroende och som därför alltid medför en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget i fråga.

¹ Med fristående rådgivning avses här den situationen att någon i revisionsgruppen har lämnat en revisionsklient rådgivning eller annat biträde som inte föranletts av iakttagelser vid granskningen, se 4 § Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2).

² Angående definitionen av detta begrepp se 2 § 7 revisorslagen (2001:883).

De fem situationer som avses är om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp³ 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), eller
5. utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag (skrämselhot).

Uppräkningen är inte uttömmande utan kompletteras med en i samma paragraf intagen generalklausul som täcker alla andra omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Enligt generalklausulen råder en presumtion för att revisorn skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten om det, även om inte någon av de fem punkterna ovan är tillämplig, ändå föreligger något förhållande av sådant slag att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Under vissa förutsättningar kan presumtionen brytas och revisorn åta sig eller behålla ett uppdrag i revisionsverksamheten trots att förhållandena är sådana som avses i någon av typsituationerna eller generalklausulen. I 21 § andra stycket sägs nämligen att revisorn inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

I 22 § har införts en möjlighet för revisorer att hos RN ansöka om förhandsbesked huruvida en viss särskild omständighet är sådan att den kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt 23 § gäller bestämmelserna i 20–22 §§ i tillämpliga delar även för registrerade revisionsbolag.

2.2 Dokumentationskyldigheten

Enligt 24 § revisorslagen skall revisorer och registrerade revisionsbolag dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall bl.a. innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Det sägs vidare att dokumentationen skall ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

³ Angående definitionen av detta begrepp se 2 § 6 revisorslagen (2001:883).

RN har med stöd av förordningen (1995:665) om revisorer utfärdat föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). I 2–5 §§ av dessa föreskrifter finns kompletterande bestämmelser om hur revisorer skall dokumentera uppdrag i revisionsverksamhet. Vad beträffar kravet på dokumentation av oberoendeanalysen anges i 2 § 6–8 att det av dokumentationen skall framgå

- de omständigheter, ägnade att enligt 21 § revisorslagen rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet, som har identifierats,
- de åtgärder som har vidtagits för att motverka omständigheter av nu nämnt slag samt
- de slutsatser som revisorn har dragit om sin opartiskhet och självständighet vid prövningen enligt 21 § revisorslagen.

Enligt 3 § skall dokumentationen vara inriktad på väsentligheter men ändå så detaljerad att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet kan bedömas i efterhand (jfr 24 § revisorslagen). I 4 § sägs att det även skall framgå av dokumentationen om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp där revisorn är verksam har lämnat en uppdragsgivare i revisionsverksamheten rådgivning eller annat biträde som inte föranletts av iakttagelser vid granskningen (fristående rådgivning). Av dokumentationen skall i sådant fall framgå vad den fristående rådgivningen avsett, vilken eller vilka personer som utfört rådgivningsuppdraget samt innebörden av de förslag till åtgärder som lämnats. Dessutom skall ersättningen för rådgivningsuppdraget framgå. Det krav på dokumentation som uppställs i 4 § gäller dock inte för fristående rådgivning av enklare slag. Härmed avses rådgivning som har liten omfattning och inte kräver planering, utredning, efterarbete eller uppföljning från rådgivarens sida. I 5 § uppställs slutligen bl.a. vissa krav på hur dokumentationen skall förvaras och arkiveras.

Vad som enligt RN:s nu behandlade föreskrifter om dokumentation gäller för revisorer skall, när ett registrerat revisionsbolag åtagit sig ett uppdrag i revisionsverksamheten, tillämpas på den som är huvudansvarig för uppdraget.

3. Uttalande

3.1 Vilka oberoendehot aktualiseras vid fristående rådgivning?

I princip kan fristående rådgivning ge upphov till hot mot revisorns opartiskhet och självständighet enligt vilken som helst av de i 21 § revisorslagen uppräknade typsituationerna. Omständigheterna kan även vara sådana att generalklausulen blir tillämplig. Det bör emellertid framhållas att den typsituation som rör självgranskningshotet (jfr ovan avsnitt 2.1) avser just fristående rådgivning och att bestämmelsen blir tillämplig så snart rådgivningen avser en fråga som till någon del omfattas av revisorns granskningsuppdrag. Vad gäller det egenintressehot som kan

uppkomma till följd av fristående rådgivning finner RN i förevarande sammanhang skäl att erinra om att det av revisorslagens förarbeten framgår att revisorn vid sin analys inte endast har att beakta ersättningen för rådgivningen sedd i relation till revisorns eller revisionsbyråns övriga intäkter. Av betydelse är även om ersättningen för den fristående rådgivningen i absoluta tal framstår som betydande⁴.

3.2 När skall oberoendeanalysen utföras?

Det får anses ligga i sakens natur att oberoendeanalysen måste uppdateras fortlöpande. Förutom den analys som måste genomföras innan ett revisionsuppdrag accepteras åligger det revisorn att under hela uppdragstiden pröva förutsättningarna för sin opartiskhet och självständighet så snart det finns anledning därtill. Omständigheter som medför att oberoendeanalysen bör omprövas kan t.ex vara att personbesättningen i revisions- eller konsultuppdragsteamet ändras, eller att det fristående rådgivningsuppdraget utökas eller får ändrad inriktning.

3.3 När skall oberoendeanalysen dokumenteras?

Enligt revisorslagen är det tillräckligt att dokumentationen av ett revisionsuppdrag har *färdigställts* vid tiden för revisionsberättelsens avgivande (se ovan avsnitt 2.2). I lagens förarbeten sägs dock att en tidig dokumentation ger bäst förutsättningar för att den information som sparas är riktig. Utgångspunkten bör därför vara att dokumentationen sker fortlöpande i anslutning till att oberoendeanalysen uppdateras⁵ (jfr ovan 3.2).

RN vill i detta sammanhang peka på att revisorer enligt 28 § revisorslagen är skyldiga att lämna RN de uppgifter som behövs för tillsynen. Detta innebär att en revisor när som helst måste vara beredd att presentera utredning som visar att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet i ett visst uppdrag i revisionsverksamheten⁶. Det skall framhållas att i fall det föreligger någon omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet är det, om RN skulle väcka frågan inom ramen för ett disciplinärende, revisorn som har bevisbördan för att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet⁷. Det krävs då att revisorn kan visa att omständigheterna klart ger vid handen att det i det enskilda fallet inte har funnits anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet⁸. Det skall även beaktas att en uppdaterad dokumentation utgör ett värdefullt arbetsredskap för såväl revisorn som för dennes eventuella medarbetare under uppdragets utförande. Genom att analysen redan från början finns tillgänglig i arbetsakten kan varje

⁴ Se prop. 2000/01:146 s. 101.

⁵ Se prop. 2000/01:146 s. 67.

⁶ Se prop. 2000/01:146 s. 61.

⁷ Se prop. 2000/01:146 s. 104.

⁸ Jfr prop. 2000/01:146 s. 60 f.

medlem i revisionsteamet förvissa sig om att god revisorssed iakttas i uppdraget. Det finns således flera skäl som talar för att det är lämpligt att dokumentationen av oberoendeanalysen sker fortlöpande.

3.4 Hur detaljerad skall dokumentationen vara?

Genom revisorns dokumentation av sin opartiskhet och självständighet skall det gå att i efterhand kontrollera att analysmodellen tillämpats på ett riktigt sätt och att revisorn, grundat på en riktigt utförd analys, iakttagit kraven på opartiskhet och självständighet vid utförandet av uppdrag i revisionsverksamheten. I revisorslagens förarbeten framhålls att dokumentationsskyldigheten, som tidigare inte var reglerad i lag, är av sådan grundläggande betydelse att den bör komma till uttryck i lagen. Vidare sägs att dokumentationen bör innefatta upplysning om varje förhållande av betydelse för tillämpningen av analysmodellen⁹. I lagtexten uttrycks detta på så sätt att dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand (se avsnitt 2.2 angående 24 § revisorslagen).

Med undantag för rådgivning av enklare slag skall all fristående rådgivning till en uppdragsgivare i revisionsverksamheten dokumenteras. De krav på dokumentationen som följer av RN:s föreskrifter har behandlats i avsnitt 2.2 ovan (se angående 4 §). RN vill här särskilt framhålla vikten av att det i dokumentationen tydligt anges vad den fristående rådgivningen avsett. För att det skall vara möjligt att bedöma de slutsatser revisorn dragit vid oberoendeanalysen, såsom exempelvis att rådgivningen avsett en fråga som inte omfattas av granskningsuppdraget, krävs att det i dokumentationen klart redogörs för innehållet i de tjänster som tillhandahållits. I dokumentationen skall därför finnas en tydlig specifikation av respektive fristående rådgivningsuppdrag.

När det gäller identifierade oberoendehot, vidtagna motåtgärder och revisorns slutsatser (2 § 6–8 RN:s föreskrifter) finner RN skäl att erinra om att de *omständigheter* som är ägnade att rubba förtroendet för revisorn skall framgå av dokumentationen. Det räcker således inte att i dokumentationen ange att t.ex. ett självgranskningshot har bedömts föreligga utan närmare angivande av *vilka* omständigheter som grundar detta hot. Även eventuella motåtgärder måste dokumenteras på ett tydligt sätt. Detta innebär exempelvis att om en revisor har gjort bedömningen att ett självgranskningshot balanseras av den omständigheten att den fristående rådgivningen lämnats av en person på revisionsbyrån som inte har möjlighet att påverka revisionsarbetet, skall revisorn redogöra för de närmare omständigheter som lett fram till den bedömningen. Att enbart konstatera att rådgivningen har lämnats av någon som inte medverkat i revisionsarbetet är inte tillräckligt. Det bör i sammanhanget framhållas att lagstiftaren ansett att fristående rådgivning som lämnats till och med av någon *utanför revisionsföretaget* kan hota förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Presumptionsregeln i 21 §

⁹ Se prop. 2000/01:146 s. 66.

revisorslagen blir nämligen tillämplig så fort någon inom revisionsgruppen har lämnat fristående rådgivning i en fråga som omfattas av granskningsuppdraget.

RN vill slutligen även framhålla att kraven på tydlighet och struktur i dokumentationen måste ställas särskilt högt i de fall en revisionsklient har tillhandahållits fristående rådgivning inom flera olika områden. Det finns inte några formkrav när det gäller frågan hur dokumentationen skall struktureras. Oavsett vilken metod enskilda revisorer och revisionsbolag väljer för att sammanställa dokumentationen måste dock revisorslagens krav, att det av dokumentationen skall vara möjligt att i efterhand bedöma revisorns opartiskhet och självständighet, beaktas. Detta innebär exempelvis att det för varje klart definierbart rådgivningsuppdrag skall kunna utläsas vilka eventuella självgranskningshot som identifierats och vilka motåtgärder som vidtagits för att balansera varje sådant hot. Vad gäller eventuella egenintressehot skall av dokumentationen framgå hur revisorn bedömt risken för att den ersättning som utgår för rådgivningsuppdragen sammantaget är av sådan storlek att förtroendet för revisorn riskerar att rubbas. Som nämnts ovan (se 3.1) skall revisorn härvid inte bara ta hänsyn till ersättningens storlek i förhållande till revisorns eller revisionsbyråns övriga intäkter utan även överväga om ersättningen framstår som betydande i absoluta tal.

3.5 Måste alla handlingar som legat till grund för oberoendeanalysen arkiveras inom ramen för revisionsuppdraget?

Det torde inte vara ovanligt att revisorn grundar analysen av sin opartiskhet och självständighet på handlingar som genereras till följd av det fristående rådgivningsuppdraget och som förvaras hos någon annan avdelning inom revisionsbyrån eller ett annat företag inom revisionsgruppen¹⁰. För det fall dessa handlingar inte arkiveras inom ramen för revisionsuppdraget bör revisorn i sin dokumentation göra en tydlig hänvisning som visar att han eller hon tagit del av ifrågavarande material och även översiktligt beskriva vilken information handlingarna innehåller. Det bör framhållas att de eventuella resonemang revisorn fört beträffande sin opartiskhet och självständighet och de slutsatser som därvid dragits alltid måste redovisas direkt i revisionsdokumentationen. RN vill i sammanhanget påpeka att den revisor som väljer att grunda sin oberoendeanalys på handlingar som förvaras av annan ansvarar för att handlingarna vid behov finns lätt tillgängliga och att de i övrigt förvaras och arkiveras i enlighet med vad som gäller för revisorns egen dokumentation (se 5 § RN:s föreskrifter).

¹⁰ Ett exempel på detta kan vara att en konsult vid revisionsbyråns skatteavdelning har lämnat den fristående rådgivningen och att det hos skatteavdelningen finns dokumentation som utvisar de närmare detaljerna om rådgivningsuppdraget och om vilka förslag till åtgärder som lämnats.

4. Sammanfattande uttalande

Den analys av sin opartiskhet och självständighet som en revisor enligt 21 § revisorslagen skall genomföra för varje uppdrag i revisionsverksamheten måste göras såväl inför att ett sådant uppdrag accepteras som fortlöpande under uppdragstiden när det finns anledning därtill. Skyldigheten att i enlighet med 24 § samma lag dokumentera oberoendeanalysen bör fullgöras löpande under uppdragets utförande. Dokumentationen skall vara tydlig och inriktad på väsentligheter men ändå så pass detaljerad att den kan ligga till grund för en prövning i efterhand av revisorns opartiskhet och självständighet. För det fall en uppdragsgivare i revisionsverksamheten har tillhandahållits fristående rådgivning inom flera olika områden ställs särskilt höga krav på dokumentationens struktur och tydlighet. En revisor som grundar sin oberoendeanalys på handlingar som inte arkiveras inom ramen för revisionsuppdraget ansvarar för att dessa handlingar förvaras i enlighet med vad som gäller för revisorns egen dokumentation.

Beslut om detta uttalande har fattats av Revisorsnämnden in pleno. I beslutet har deltagit f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, f.d. direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.

Lennart Grufberg

Fredrik Bengtsson