

Förändrade krav med RN:s omarbetade föreskrifter

Oväsentligheter behöver inte dokumenteras vid oberoendeanalyser

Revisorsnämnden (RN) beslutade i juni 2009 om vissa ändringar i sina föreskrifter för att anpassa dem till det åttonde bolagsrättsliga direktivet (revisorsdirektivet). Vid Tillsynsnämndens sammanträde 4 februari 2010 beslutade RN om ytterligare föreskriftsändringar. De sistnämnda ändringarna, som träder i kraft 1 maj 2010, innebär en språklig och innehållsmässig modernisering och en anpassning till nya krav. Vissa föreskrifter är upphävda för att förenkla regelverket, samtidigt som vissa regler innebär nya eller ändrade krav. **Peter Strömberg och Adam Diamant** presenterar här de viktigaste ändringarna.

Förutsättningar för att få avlägga examen

För att få avlägga revisorsexamen och högre revisorsexamen krävs att sökandena fullgjort viss praktisk utbildning. Huvuddelen av denna praktik ska i dag vara revision av svenska aktiebolag. Förordningen (1995:665) om revisorer medger numera att hela utbildningen fullgörs utomlands. Därför har RN:s förkunskapskrav justerats så att revision av aktiebolag jämföras med revision av motsvarande bolag med säte i ett annat land inom EES än Sverige, om dessa bolag ska revideras av fysiska eller juridiska personer som har godkänts att utföra lagstadgad revision i det landet.

I RN:s föreskrifter har det hittills funnits en öppning för en tentand att få avlägga högre revisorsexamen vid samma examenstillfälle som revisorsexamen. Eftersom prov för revisorsexamen respektive högre revisorsexamen numera ges samtidigt är detta inte längre möjligt. Föreskrifterna har anpassats till detta.

Dokumentationskraven

Det har från branschen ibland hävdats att RN:s föreskrifter ger uttryck för alltför stränga krav på dokumentation av genomförd analys av revisorers opartiskhet och självständighet eftersom de synes innebära att varje omständighet som kan komma att utgöra ett hot mot revisorns eller revisionsbolagets opartiskhet och självständighet måste dokumenteras.

Det har hela tiden varit RN:s uppfattning att revisorslagens (2001:883) krav på att dokumentationen ska innehålla information som är *väsentlig* för att revisorns opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand redan avspeglas i RN:s föreskrifter samt den praxis som RN har utvecklat. Med hänsyn till vad som anförts

RN – Revisorsnämnden

EES – Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

har RN ändå tyckt att det finns skäl att låta denna syn komma till klart uttryck i RN:s föreskrifter. Detta har skett genom att dokumentationskraven i föreskrifterna har kompletterats så att det framgår att omständigheter som inte är väsentliga inte behöver dokumenteras. Detta gäller både dokumentationen av genomförda revisionsinsatser och av genomförd analys av revisorns opartiskhet och självständighet. Ingen ändring i sak är dock avsedd varför revisorer och registrerade revisionsbolag fortfarande ska dokumentera sina analyser av sin opartiskhet och självständighet på det sätt som framgår av RN:s praxis. Detta innebär att sådana hot ska dokumenteras som, i sig eller tillsammans med andra, är av sådan vikt att revisorn eller revisionsbolaget måste överväga om åtgärder enligt 21 § andra stycket revisorslagen ska vidtas. Föreliggande hot behöver alltså inte vara så allvarliga att åtgärder faktiskt har vidtagits utan det räcker att det finns välgrundade skäl att överväga behovet av motåtgärder.

RN har i detta sammanhang också klargjort i föreskrifterna att muntliga kontakter med annan än klienten ska dokumenteras på samma sätt som muntliga uppgifter från klienten. De särskilda bestämmelser som rör revisorers fristående rådgivning till revisionsklienter har upphävts. Samtidigt beslutades att RN:s uttalande »Dokumentationskrav vid tillämpning av analysmodellen i samband med fristående rådgivning m.m.« inte längre ska gälla. Härigenom markeras att sådan rådgivning när det gäller dokumentation ska hanteras på samma sätt som andra omständigheter som

utgör ett hot mot revisorers opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen.

Fortbildning

I revisorsdirektivet krävs att lagstadgade revisorer deltar i lämpliga fortbildningsprogram. Kravet har införlivats i svensk rätt genom revisorsförordningen. Där specificeras dock inte vad det innebär. RN har därför infört en ny bestämmelse i föreskrifterna som innebär att revisorer ska genomgå fortbildning i den omfattning som följer av god revisorssed och att fortbildningen ska omfatta minst 200 timmar per femårsperiod, dock minst 20 timmar per år.

De fortbildningskrav som framgår av FAR SRS yrkesetiska regler är väl avvägda och får anses ge uttryck för en vedertagen syn på vilka fortbildningskrav som bör ställas på revisorer. Hänvisningen till god revisorssed innebär därför en hänvisning till dessa krav. Tiden under vilken kraven ska fullgöras har bestämts till fem år för att stämma med förnyelseperioderna. Övergångsvis kommer timkravet att tillämpas i proportion till hur stor del av femårsperioden som löpte efter det att fortbildningskravet infördes i revisorsförordningen.

Fortbildningskravet måste kontrolleras dels vad gäller kvantitativa krav (antalet timmar) och dels vad gäller kvalitativa krav (innehållet i fortbildningen). Det är RN:s mening att kontrollen av de kvantitativa kraven ska ske i samband med ansökan om förnyelse. Då ska sökandena ange det antal timmar, fördelat per år, som de har ägnat åt sådan fortbildning som uppfyller FAR SRS krav. När det gäller de kvalitativa kraven är det RN:s avsikt att använda sig av den kunskap och efterfarenhet som FAR SRS har. RN kommer därför att basera sin bedömning av om revisorers fortbildning uppfyller rimliga kvalitativa krav på de kvalitetskontroller som utförs av FAR SRS kontrollanter. Bara i undantagsfall kommer RN att kräva att revisorer i samband med en förnyelseansökan ska inge dokumentation som styrker att kraven har uppfyllts.

Åtgärder för att förhindra penningtvätt

EU har antagit ett nytt direktiv för att säkerställa att penningtvätt och finansiering av terrorism förbjuds. Direktivet har införlivats i svensk rätt genom lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen). Det är tänkt att närmare föreskrifter om de skyldigheter som revisorer och registrerade revisionsbolag har enligt lagen ska meddelas av RN.

FAR SRS har nyligen gjort ett uttalande om tillämpning av penningtvättslagen. Uttalandet, som har tagits fram efter samråd med RN, utgör en ändamålsenlig precisering av de skyldigheter som revisorer och registrerade revisionsbolag har enligt penningtvättslagen. I RN:s föreskrifter har därför införts en ny bestämmelse som innebär en skyldighet för revisorer och registrerade revisionsbolag att, i den omfattning som följer av god revisorssed, vidta åtgärder för att förhindra penningtvätt och finansiering av terrorism. För att ha fullgjort sina skyldigheter enligt föreskrifterna ska revisorer och registrerade revisionsbolag följa FAR SRS uttalande.

Åtgärder i samband med kvalitetskontroll

Av revisorsdirektivet följer att eventuella rekommendationer som efter genomförd kvalitetskontroll lämnas av den kontrollerande myndigheten inom rimlig tid ska följas upp av den granskade revisorn eller revisionsföretaget. Om det inte sker ska revisorn eller revisionsföretaget kunna bli föremål för disciplinära åtgärder. I föreskrifterna har därför införts ett krav på att revisorer och registrerade revisionsbolag som vid RN:s kvalitetskontroll har fått ett

åtgärdsföreläggande från RN ska redogöra för de åtgärder som har vidtagits med anledning av föreläggandet. Ett föreläggande ska komma till användning först om RN vid sin granskning funnit brister som är så allvarliga att myndigheten funnit det nödvändigt att förmå revisorn eller revisionsbolaget att vidta åtgärder för att komma tillrätta med bristen. Ett exempel på en sådan situation kan vara att ett registrerat revisionsbolag inte har något system för att säkra att alla vid bolaget verksamma revisorer genomgår föreskriven fortbildning. Har de brister som påtalats av RN i föreläggandet inte åtgärdats kan revisorn eller det registrerade revisionsbolaget bli föremål för disciplinära åtgärder.

Praktikkravet

Som framgått ovan ska en sökande för att få avlägga examen bland annat ha en praktisk utbildning, som kan fullgöras utomlands. RN har ändrat sina föreskrifter så att även praktikkravet vid förnyelse av godkännande eller auktorisation kan fullgöras även i ett annat land inom EES än Sverige.

Undantag från kravet att ha avlagt examen

För att bli revisor krävs att sökanden har avlagt revisorsexamen respektive högre revisorsexamen. Genom undantagsbestämmelser i föreskrifterna kan en revisor vars godkännande eller auktorisation har upphört och som tidigare har blivit godkänd eller auktoriserad revisor utan att ha avlagt examen under vissa förutsättningar få tillbaka sin kvalifikation utan att avlägga examen. Syftet med denna undantagsmöjlighet är till exempel att möjliggöra för revisorer att prova på annan anställning eller att kunna återvända till revisorsyrket efter annan liknande frånvaro. Bestämmelsen har vid ett par tillfällen återopats av personer som har fått sin kvalifikation upphävd genom ett disciplinärt beslut. Grunden för upphävandebeslutet har i dessa fall varit att RN har bedömt att revisorerna inte är lämpliga att utöva revisorsyrket. Syftet med den aktuella undantagsregeln har aldrig varit att personer vars kvalifikation har upphört genom ett disciplinärt förfarande ska kunna återfå sin kvalifikation med stöd av regeln, det vill säga slippa kravet på examen. RN:s föreskrifter har nu ändrats på så sätt att det klart och uttryckligt framgår att undantagsbestämmelsen inte ska kunna återopas av en person som vill återfå sin kvalifikation som revisor efter det att hans eller hennes kvalifikation har upphävts genom ett disciplinärt beslut.

Avslutningsvis

Som redovisats ovan innebär ändringarna i viss mån nya skyldigheter för revisorer och registrerade revisionsbolag. Det har varit RN:s ambition att inte uppställa betungande nya krav. Förslag till föreskriftsändringarna har därför remissbehandlats med bland andra FAR SRS och Regelrådet. Det senare har avstått från att yttra sig eftersom förslagen bedömdes medföra begränsade effekter för företaget. RN har också försökt att i görligaste mån möta de förväntningar som vi har uppfattat att branschen har på RN:s föreskrifter. Vi hoppas därför att föreskrifterna bidrar till en bra utveckling i branschen utan att vara betungande. ■



Peter Strömberg är chef för Revisorsnämnden.

Adam Diamant är chefsjurist på Revisorsnämnden.