

YTTRANDE  
2008-02-15

Dnr 2008-86

FAR SRS  
Box 6417  
113 82 STOCKHOLM

## **Angående FAR SRS förslag till Redovisningsstandard i Sverige (RedS)**

### **Inledning**

Revisorsnämnden (RN) som har beretts tillfälle att yttra sig över rubricerat förslag vill i anledning av förslaget lämna nedanstående synpunkter. RN:s yttrande är inriktat främst mot frågor som rör RN:s tillsynsområde, men tar även upp vissa frågor av allmän karaktär. Med hänsyn härtill gör RN:s yttrande inte anspråk på fullständighet. RN vill också framhålla att vad som sägs i detta yttrande inte ska uppfattas som förtida ställningstaganden till eventuell framtida prövning av ärenden i RN:s myndighetsutövning.

Yttrandet är disponerat på så sätt att RN inledningsvis lämnar vissa generella synpunkter och därefter kommenterar de enskilda förslagen närmare.

### **Generella synpunkter**

RN:s generella uppfattning är att förutsättningarna för en bra revision är att de regler som styr den underliggande redovisningen som revisorn ska granska håller god kvalitet. Ett effektivt sätt att värna kvaliteten är att ha regler som uppställer tydliga krav på de personer som upprättar den redovisning som revisorn ska granska. RN välkomnar därför FAR SRS förslag till en standard avsedd att ge vägledning i redovisningskonsulters arbete. Samtidigt är det av samma skäl av största vikt att reglerna inte medför oklarheter som direkt eller indirekt kan påverka de uppdrag som godkända och auktoriserade revisorer utför under RN:s tillsyn.

Såvitt RN kan bedöma innehåller förslagen till RedS huvudsakligen yrkesetiska regler styrande redovisningskonsulters agerande i samband med redovisningsuppdrag och inte normer

som styr innehållet i resultatet av redovisningsuppdraget (dvs. innehållet i den finansiella rapporten som konsulten upprättar). I detta perspektiv finns det enligt RN:s mening skäl att närmare överväga användandet av begreppet *redovisningsstandard*. Detta begrepp synes såväl inom EU som i Sverige vara förbehållet standarder som styr redovisningens materiella innehåll.

En central fråga som återkommer på ett flertal ställen i förslaget är det ansvar som redovisningskonsulten har i förhållande till såväl klienten som klientens valde revisor. Enligt RN:s mening är detta ansvar vagt beskrivet. Även om det, på sätt som anges i förslaget, är klienten som har det legala ansvaret för redovisningens innehåll, så påtar sig redovisningskonsulten ett avtalsmässigt ansvar gentemot klienten för riktigheten i det arbete konsulten utför. Detta borde komma till klarare uttryck i förslaget. I fråga om ansvaret gentemot bolagets revisor aktualiseras enligt RN särskilda frågeställningar rörande redovisningskonsultens ansvar mot klientens valde revisor i fall såväl konsulten som revisorn är verksamma i samma byrå. I sådana fall borde i RedS klargöras att redovisningskonsulten har ett självständigt ansvar att underrätta revisorn om för revisionen relevanta problemställningar.

I den ruta som inleder varje RedS återfinns meningen "RedS behöver bara tillämpas på väsentliga förhållanden." RN vill ifrågasätta denna skrivning. Syftet med RedS är att uppställa standardiserade krav på redovisningskonsulters agerande vid utförande av redovisningsuppdrag. Kraven på uppdragets kvalitativa innehåll verkar med RedS terminologi sättas genom en hänvisning till god redovisningssed. Det framstår enligt RN:s mening som olämpligt att begränsa kraven på yrkesetiskt beteende endast till väsentliga förhållanden. Särskilt gäller detta eftersom begreppet väsentliga förhållanden inte har definierats i förslaget. RN anser därför att meningen om väsentliga förhållanden i rutorna bör utmönstras.

I förslagen till RedS (t.ex. 240 samt 400– 470) diskuteras mycket kortfattat de skyldigheter som åvilar en redovisningskonsult när denna tar befattning med en klients redovisning. De aktuella standarderna tangerar genomgående de krav på redovisningens innehåll som följer av bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554) samt god redovisningssed i övrigt. Med hänsyn till den mycket kortfattade redogörelsen för redovisningskonsultens ansvar som återfinns i aktuella RedS finns det en risk för att det framstår som om ansvaret för en redovisningskonsult som åtar sig att upprätta årsredovisning är begränsat i förhållande till dessa krav. RN föreslår därför att FAR SRS ser över skrivningarna i relevanta delar.

I förslaget förekommer ibland presensformen för att beskriva revisorns skyldigheter (se t.ex. Ramverkets punkter 12 och 14 samt RedS 120 punkten 3). Detta är ett språkbruk som idag inte längre är vedertaget i t.ex. internationella standarder som ISA. Istället används i allt större grad "ska" som på ett tydligt sätt klargör att fråga är om en handlingsregel. RN föreslår därför att FAR SRS omarbetar förslaget så att det av skrivningarna genomgående klart framgår att reglerna är avsedda att vara handlingsdirigerande.

RN noterar att rättsreglerna inom det område som de föreslagna standarderna avser att reglera är föremål för översyn.<sup>1</sup> FAR SRS bör därför överväga utformningen av bestämmelser i standarderna som kan komma att behöva ändras på grund av företagna lagändringar.

### **Ramverk för redovisningsuppdrag**

Av vad som ovan sagts följer att det finns ett nära samband mellan redovisning och revision. Detta kommer i praktiken till uttryck bl.a. genom att det är mycket vanligt att godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag tillhandahåller redovisningstjänster. Med hänsyn till behovet av att klargöra den skyldighet som revisorer alltid har att i sin yrkesutövning följa god revisorssed bör det av ramverket klart framgå att den yrkesetiska regleringen såsom den kommer till uttryck genom den goda revisorsseden i fall av överlappningar alltid har företräde framför RedS, när revisorer och revisionsförtag tillhandahåller redovisningstjänster. Det sagda har inte bara betydelse för ramverket utan även för bestämmelserna i RedS (se t.ex. punkten 2 i Förordet till Redovisningsstandard i Sverige).

I punkten 5 i inledningen anges de grundläggande etiska principer som alla redovisningskonsulter ska iaktta. Punkten innehåller en uppräkningslista av de regler som denna skyldighet innefattar. Som sådana regler anges god yrkessed, professionellt uppträdande, organisation av verksamheten, arvodesdebitering, tystnadsplikt, vidareutbildning, yrkesutövning, förhållandet till kollegor samt publicitet och marknadsföring. RN delar FAR SRS syn på att dessa regler är av sådan betydelse att de ska framgå av ramverket. Samtidigt vill RN ifrågasätta om inte begreppet god yrkessed är överordnat de andra uppräknade reglerna (jfr FAR SRS yrkesetiska regler). RN föreslår därför att punkten 5 omformuleras på så sätt att den goda yrkesseden anges som den överordnade normen vilken sedan i sin tur innefattar de övriga reglerna. På så sätt blir punktens innehåll klarare i förhållande till

<sup>1</sup> Som exempel kan nämnas Utredningen om enklare redovisning.

förslagets övriga delar – se t.ex. punkten 15 i Ramverket samt RedS 100 punkten 3(II).

I punkten 6 anges att med begreppet redovisningsuppdrag avses ett uppdrag där en redovisningskonsult självständigt biträder en uppdragsgivare med att sammanställa affärshändelser till en samlad ekonomisk information om företaget. Bland de uppdrag som kan omfattas av begreppet anges s.k. övriga redovisningsuppdrag såsom en restpost. punkten 6(e). Till denna ska bl.a. räknas enligt punkten 6(d) sådana out-sourcing-uppdrag som inte omfattar huvudbokföring (som exempel nämns fakturering). Det kan ifrågasättas om tillhandahållandet av sådana tjänster innefattar sammanställning av affärshändelser och om de därmed träffas av den uppställda definitionen av redovisningsuppdrag. Denna oklarhet innebär också att det i delar är oklart hur punkten 6 förhåller sig till punkten 10.

I punkten 7 hanteras s.k. kombiuppdrag varvid hänvisning görs till aktiebolagslagens (2005:551) jävsbestämmelser. Enligt RN:s uppfattning bör i samband härmed även reglerna i 21 § revisorslagen (2001:883) nämnas – jfr RedS 120 punkten 2(i).

### **Ordlistan**

I ordlistan definieras bl.a. begreppet *fel*. Definitionen omfattar endast fel i "årsredovisningen som inte är avsiktliga". Med hänsyn till vad som i ramverket definieras som redovisningsuppdrag framstår det som tveksamt att begränsa felbegreppet till fel i årsredovisningar. RN noterar det i övriga delar av RedS talas om "fel i redovisningen".

I ordlistan saknas definition av begreppet *god redovisningssed*. RN föreslår att ordlistan kompletteras med en definition av detta centrala begrepp (jfr vad som sägs om RedS 100 nedan).

I ordlistan definieras också begreppet *årsredovisning*. Definitionen innehåller, med hänvisning till 2 kap. 1 § årsredovisningslagen, en beskrivning av årsredovisningens olika delar. Däremot saknas referens till bestämmelserna i 2 kap. 7 § samma lag enligt vilka årsredovisningen ska vara undertecknad och daterad. Enligt RN:s mening bör ordlistans definition kompletteras så att detta klart framgår.

I ordlistan definieras också *begreppet händelser efter räkenskapsårets utgång*. Härvid hänvisas till IAS 10. RN föreslår att FAR SRS ska överväga om inte hänvisning också bör göras till 6 kap. 1 § årsredovisningslagen.

### **RedS 100**

Standarden syftar bl.a. till att klargöra de generella principer som styr ett redovisningsuppdrag. I punkten 3(I) anges att god redovisningssed uttrycks genom bokföringslagen. Med hänvisning till bestämmelsen i 2 kap. 2 § årsredovisningslagen anser RN att hänvisningen i punkten 3(I) bör innehålla också en hänvisning till den lagen och de rättskällor som gäller för uttolkning av den goda seden när det gäller upprättande av årsredovisning.

### **RedS 110**

I standardens punkt 3 anges att en redovisningskonsult ska verka för att uppdragsgivarens behov tillgodoses i varje enskilt uppdrag samt att uppdragsgivarens intresse ska stå i centrum utan att redovisningskonsulten förlorar i självständighet och integritet. Denna bestämmelse är av avgörande betydelse för att klargöra det ansvar som en redovisningskonsult har för att å ena sidan i yttersta mån tillgodose klientens intressen och å andra sidan inte åsidosätta sina yrkesetiska skyldigheter på vilka tilltron till det arbete som redovisningskonsulter utför ska vila. Detta bör komma till klarare uttryck i bestämmelsen. RN föreslår därför att meningen "Uppdragsgivarens intresse ska stå i centrum utan att redovisningskonsulten förlorar i självständighet och integritet" kompletteras enligt följande. "Uppdragsgivarens intresse ska stå i centrum utan att redovisningskonsulten förlorar i självständighet och integritet eller i övrigt åsidosätter sina yrkesetiska skyldigheter."

### **RedS 130**

I punkten 3 anges att redovisningskonsulten bör vara medveten om vilka jävsregler revisorn ska förhålla sig till och informera revisorn innan ett läge uppstår där opartiskheten och självständigheten kan ifrågasättas. Begreppet jävsregler omfattar, med den i revisorslagen använda terminologin, inte sådana hot mot revisorers oberoende som omfattas av 21 § revisorslagen. RN föreslår därför att punkten 3 kompletteras på så sätt att där anges att redovisningskonsulten ska vara medveten om vilka jävsregler *och övriga regler om revisorers opartiskhet och självständighet* som...

### **RedS 170**

I den föreslagna standardens punkt 5 konstateras att en redovisningskonsult, innan han eller hon accepterar ett redovisningsuppdrag inom ett kombiuppdrag, bör förvissa sig om att accepten av uppdraget inte påverkar revisorns opartiskhet och självständighet samt att en revisor som är jävig omedelbart förlorar sin behörighet att vara revisor i det företag som jävet gäller. I punkten 6 fastslås att om det i ett kombiuppdrag uppstår en jävssituation som inte kan hävas med andra åtgärder än att företaget frånträder det ena uppdraget, ska en diskussion kring

den uppkomna situationen omedelbart föras med uppdragsgivaren.

RN delar den slutsats som dras i punkten 5 nämligen att en jävig revisor omedelbart förlorar sin behörighet att vara revisor i det bolag jävet gäller. En konsekvens av detta är att det inte är möjligt för revisorn att kvarstå i uppdraget och att det inte heller i normalfallet finns några åtgärder som kan häva jävet. I det perspektivet framstår skrivningen i punkten 6 som oklar. För det fall FAR SRS med begreppet jäv avser även sådana andra hot mot revisorers opartiskhet och självständighet som omfattas av 21 § revisorslagen, vilka i vissa situationer kan balanseras genom motåtgärder, bör detta komma till klart uttryck i bestämmelsen. I annat fall vill RN ifrågasätta om skrivningen i punkten 6 på ett riktigt sätt återger innehållet i gällande yrkesetiska regler för revisorer.

### **RedS 220**

Standarden innehåller bestämmelser om sekretesskrav. Av punkten 4 framgår att en redovisningskonsult ska förvara material som han eller hon tagit emot på ett sätt som uppfyller *rimliga* sekretesskrav. RN vill ifrågasätta denna skrivning. Enligt RN:s mening utgör regler om skydd för klientspecifik information en central del av de skyldigheter som en konsult har gentemot sin klient. Detta kommer bl.a. till uttryck i reglerna om tystnadsplikt. Sett ur ett sekretessperspektiv ska kraven på hur klientens material ska förvaras tillgodose samma syften som tystnadsplikten. RN vill därför ifrågasätta om inte uttrycket rimliga sekretesskrav är för svagt.

### **RedS 500**

I standarden behandlas förutsättningarna för att en redovisningskonsult ska kunna använda sig av arbete utfört av en specialist. I punkten 5 uttalas att det inte förväntas av redovisningskonsulten att han eller hon ska kunna bedöma kvaliteten på arbetet som utförts, utan efter en genomgång med specialisten kunna bedöma om arbetet som utförts ligger i linje med uppdragsbeskrivningen. RN delar den grundläggande uppfattningen att redovisningskonsulten ska kunna förlita sig på det arbete som utförts av en kompetent samt opartisk och självständig specialist. Samtidigt framstår det som befogat att kräva av en redovisningskonsult att denne bedömer rimligheten i resultatet av det arbete som specialisten utfört. Särskilt bör detta gälla i fall då specialisten anlitas av redovisningskonsultens klient eftersom konsulten i dessa fall inte haft möjlighet att bedöma vare sig specialistens kompetens eller opartiskhet och självständighet.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Jfr RN:s avgörande 2007-11-13, dnr 2006-29.

## **RedS 700**

I standarden behandlas den berättelse som kan lämnas som ett resultat av att en redovisningskonsult biträtt vid upprättande och sammanställning av finansiella rapporter.

Enligt punkten 13 andra meningen är det endast en auktoriserad redovisningskonsult FAR SRS som kan lämna en bokslutsberättelse som hänvisar till RedS. Denna skrivning står i motsatsförhållande till FAR SRS uttalade ambition att även redovisningskonsulter som inte är medlemmar i FAR SRS ska uppmuntras att beakta RedS i sitt arbete.<sup>3</sup> Därtill kommer att det inte är möjligt för FAR SRS att sanktionera denna regel i förhållande till redovisningskonsulter som inte är medlemmar i FAR SRS (och som därför är målgruppen för förbudsregeln). RN föreslår därför att bestämmelsen i punkten 13 andra meningen utmönstras.

Som RN tolkat skrivningarna i såväl RedS 700 som övriga standarder syftar RedS inte till att reglera upprättande endast av årsredovisningar utan även av andra finansiella rapporter. Detta kommer enligt RN:s mening inte till klart uttryck i punkterna 4 ff i RedS 700 då dessa är inriktade på upprättande av årsredovisning. RN föreslår därför att RedS justeras antingen på så sätt att det i punkterna 1-3 klart anges att standarden endast avser upprättande av årsredovisningar eller att det av punkterna 4 ff framgår att standarden gäller en bokslutsberättelse över olika finansiella rapporter. Ett problem med den tidigare lösningen är att om allt fler företag på grund av pågående regelförenklingar befrias från skyldigheten att upprätta årsredovisning, så kommer denna standard att vara tillämplig på allt färre redovisningsuppdrag.

Beslut om detta yttrande har fattats av Revisorsnämndens chef, direktören Peter Strömberg i närvaro av chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt juris doktorn Adam Diamant som föredragit ärendet.

Peter Strömberg

Adam Diamant

---

<sup>3</sup> Se punkten 1(a) i Ramverket för redovisningsuppdrag.