

Svensk utgåva

Lagstiftning

Innehållsförteckning	Rättsakter som antagits med tillämpning av avdelning V i Fördraget om Europeiska unionen 2002/589/GUSP:	
	* Rådets gemensamma åtgärd av den 12 juli 2002 om Europeiska unionens bidrag för att bekämpa destabiliserande anhopning och spridning av handeldvapen och lätta vapen och om upphävande av gemensam åtgärd 1999/34/GUSP	1
	<hr/>	
	I Rättsakter vilkas publicering är obligatorisk	
	Kommissionens förordning (EG) nr 1300/2002 av den 18 juli 2002 om fastställande av schablonvärden vid import för bestämning av ingångspriset för vissa frukter och grönsaker	5
	* Kommissionens förordning (EG) nr 1301/2002 av den 18 juli 2002 om fastställande av känsliga produktionsområden och sortgrupper av hög kvalitet som undantas från tillämpningen av programmet för återköp av kvoter för råtabak för skörden 2002	7
	Kommissionens förordning (EG) nr 1302/2002 av den 18 juli 2002 om fastställande av de representativa priserna och tilläggsbeloppen för import av melass inom sockersektorn	8
	Kommissionens förordning (EG) nr 1303/2002 av den 18 juli 2002 om fastställande av det maximala exportbidraget för vitsocker med avseende på den fyrtiosjunde delårsanbudsinfordran som utfärdas inom ramen för den stående anbudsinfördran som föreskrivs i förordning (EG) nr 1430/2001	10

Kommissionens förordning (EG) nr 1304/2002 av den 18 juli 2002 om rättelse av förordning (EG) nr 1116/2002 om fastställande av i vilken utsträckning ansökningar som lämnats in i juni 2002 om importlicenser för vissa grisköttsprodukter i enlighet med den ordning som fastställs i avtalen mellan gemenskapen samt Polen, Ungern, Tjeckien, Slovakien, Bulgarien och Rumänien kan godkännas	11
Kommissionens förordning (EG) nr 1305/2002 av den 18 juli 2002 om ändring av förordning (EG) nr 1115/2002 om den utsträckning i vilken ansökningar om importlicens som inlämnas i juni 2002 skall beviljas för vissa produkter inom grisköttssektorn inom ramen för den ordning som fastställs genom rådets förordning (EG) nr 774/94 om öppnande och förvaltning av vissa gemenskapstullkvoter för griskött och vissa andra jordbruksprodukter	13
Kommissionens förordning (EG) nr 1306/2002 av den 18 juli 2002 om utfärdande av exportlicenser enligt system A3 för frukt och grönsaker	15
Kommissionens förordning (EG) nr 1307/2002 av den 18 juli 2002 om fastställande av exportbidrag för vitsocker och råsocker som exporteras i obearbetat skick	17
Kommissionens förordning (EG) nr 1308/2002 av den 18 juli 2002 om utfärdande av exportlicenser för frukt och grönsaker under system B	19
* Kommissionens direktiv 2002/67/EG av den 18 juli 2002 om märkning av livsmedel som innehåller kinin och livsmedel som innehåller koffein ⁽¹⁾	20

II Rättsakter vilkas publicering inte är obligatorisk

Kommissionen

2002/590/EG:

* Kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002 – Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer ⁽¹⁾ [delgivet med nr K(2002) 1873]	22
---	-----------

Rättelser

* Rättelse till Europeiska centralbankens riktlinje av den 7 mars 2002 om ändring av riktlinje ECB/2000/7 om Eurosystemets penningpolitiska instrument och förfaranden (ECB/2002/2) (EGT L 185 av den 15.7.2002)	58
---	-----------

(Rättsakter som antagits med tillämpning av avdelning V i Fördraget om Europeiska unionen)

RÅDETS GEMENSAMMA ÅTGÄRD

av den 12 juli 2002

om Europeiska unionens bidrag för att bekämpa destabiliserande anhopning och spridning av handeldvapen och lätta vapen och om upphävande av gemensam åtgärd 1999/34/GUSP

(2002/589/GUSP)

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DENNA GEMENSAMMA ÅTGÄRD

med beaktande av Fördraget om Europeiska unionen, särskilt artikel 14 i detta, och

av följande skäl:

- (1) Den 17 december 1998 antog rådet gemensam åtgärd 1999/34/GUSP om Europeiska unionens bidrag för att bekämpa destabiliserande anhopning och spridning av handeldvapen och lätta vapen ⁽¹⁾.
- (2) I rapporten från panelen med statliga experter på handeldvapen slås det fast att ammunition ger anledning till oro i konflikter där handeldvapen och lätta vapen förekommer.
- (3) En ny gemensam åtgärd bör antas för att inkludera ammunition för handeldvapen och lätta vapen, när så är lämpligt, och gemensam åtgärd 1999/34/GUSP bör följaktligen upphävas.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

1. Målen med denna gemensamma åtgärd är
 - att bekämpa och bidra till att få ett slut på den destabiliserande anhopningen och spridningen av handeldvapen,
 - att bidra till att minska befintliga anhopningar av sådana vapen och deras ammunition till nivåer som är förenliga med ländernas legitima krav på säkerhet, och
 - att hjälpa till att lösa de problem som sådana anhopningar gett upphov till.
2. Denna gemensamma åtgärd skall bestå av följande delar:
 - Att skapa konsensus om de principer och de åtgärder som avses i avdelning I.
 - Att lämna ett sådant mångfacetterat bidrag som avses i avdelning II.

3. Denna gemensamma åtgärd skall tillämpas på vapen som förtecknas i bilagan.

AVDELNING I

Principer om preventiva och reaktiva aspekter

Artikel 2

Unionen skall öka sina ansträngningar för att åstadkomma konsensus inom relevanta regionala och internationella forum (till exempel FN och OSSE) och bland berörda stater om att de principer och åtgärder som anges i artikel 3 och de som anges i artiklarna 4 och 5 skall ligga till grund för regionala och stegvis ökade insatser för att lösa problemet och, i förekommande fall, för globala internationella instrument rörande handeldvapen.

Artikel 3

I sin strävan att uppnå de mål som anges i artikel 1 skall unionen inrikta sig på att åstadkomma konsensus i relevanta internationella forum och i regionala sammanhang, när så är lämpligt, för att förverkliga följande principer och åtgärder för att förhindra en fortsatt destabiliserande anhopning av handeldvapen:

- a) Ett åtagande från alla länder att importera och inneha handeldvapen endast för sina legitima säkerhetsbehov, på en nivå som står i rimlig proportion till deras legitima självförsvars- och säkerhetskrav, bland annat för att kunna delta i FN:s fredsbevarande operationer.
- b) Ett åtagande från exportländerna att sälja handeldvapen endast till regeringar (antingen direkt eller genom organ som i vederbörlig ordning fått licens att sköta vapenupphandlingen för regeringarnas räkning) i enlighet med tillämpliga internationella och regionala restriktiva kriterier för vapenexport, särskilt de som framgår av EU:s uppförandekod, däribland krav på officiellt beviljade slutanvändningsintyg, eller, i förekommande fall, annan relevant information om slutanvändning.
- c) Ett åtagande från alla länder att framställa handeldvapen endast för innehav enligt led a eller för export enligt led b.

⁽¹⁾ EGT L 9, 15.1.1999, s. 1.

- d) För att säkerställa kontroll, upprättande och förande av nationella inventarieförteckningar över lagligt innehav av vapen som ägs av landets myndigheter samt införande av en restriktiv nationell vapenlagstiftning för handeldvapen, inbegripet straffrättsliga påföljder och en effektiv administrativ kontroll.
- e) Utarbetande av förtroendeskapande åtgärder, bland annat åtgärder för att främja ökad insyn och öppenhet, med hjälp av regionala register över handeldvapen och regelbundet utbyte av tillgänglig information om export, import, tillverkning och innehav av handeldvapen och om nationell vapenlagstiftning samt genom samråd mellan relevanta parter om den utbytta informationen.
- f) Ett åtagande att bekämpa olaglig handel med handeldvapen genom att införa effektiva nationella kontroller, till exempel effektiva gräns- och tullmekanismer, regionalt och internationellt samarbete samt ökat informationsutbyte.
- g) Ett åtagande om att motarbeta och förändra "våldskulturer" genom att öka allmänhetens engagemang med hjälp av offentliga utbildnings- och informationsprogram.

Artikel 4

I sin strävan att uppnå de mål som anges i artikel 1 skall unionen inrikta sig på att åstadkomma konsensus i relevanta internationella forum och i regionala sammanhang, när så är lämpligt, för att förverkliga följande principer och åtgärder som syftar till att minska den befintliga anhopningen av handeldvapen och deras ammunition:

- a) Lämpligt bistånd till länder som begär hjälp med att kontrollera eller eliminera överskott av handeldvapen och deras ammunition på sina territorier, särskilt om detta kan bidra till att förhindra en väpnad konflikt eller efter konflikter.
- b) Främjande av förtroendeskapande åtgärder och stimulanståtgärder för att uppmuntra till frivilligt överlämnande av överskott av handeldvapen och deras ammunition eller av handeldvapen och deras ammunition som innehåser olagligt, till demobilisering av soldater och dessas efterföljande rehabilitering och reintegrering, varvid sådana åtgärder skall omfatta iakttagande av fredsavtal och avtal om vapenkontroll under kombinerad övervakning eller övervakning av tredje part, respekt för mänskliga rättigheter och humanitär rätt, värn av rättsstatsprincipen, särskilt när det gäller personlig säkerhet för f.d. soldater och amnesti för innehav av handeldvapen liksom gemenskapsbaserade utvecklingsprojekt och andra ekonomiska och sociala incitament.
- c) Ett effektivt avlägsnande av överskott av handeldvapen inbegripet säker lagring samt snabb och effektiv förstöring av sådana vapen och deras ammunition, företrädesvis under internationell kontroll.
- d) Tillhandahållande av bistånd genom lämpliga internationella organisationer, program och organ samt genom regionala arrangemang.

Artikel 5

I arbetet med att lösa väpnade konflikter skall medlemsstaterna, när så är lämpligt, verka för

- a) att bestämmelser om demobilisering, eliminering av överskottsvapen och deras ammunition samt integrering av f.d. soldater införlivas med fredsavtal mellan parterna i konflikten, i mandaten för fredsfrämjande operationer eller andra relevanta uppdrag till stöd för en fredlig lösning,
- b) att man överväger möjligheten att vidta nödvändiga åtgärder som garanterar att handeldvapen och deras ammunition avlägsnas i samband med demobilisering genom FN:s säkerhetsråds försorg om de berörda länderna eller parterna inte kan fullgöra sina skyldigheter.

AVDELNING II

Unionens bidrag till särskilda insatser

Artikel 6

1. Unionen skall ge finansiellt och tekniskt bistånd till sådana program eller projekt som direkt och påvisbart bidrar till de principer och åtgärder som avses i avdelning I, inbegripet relevanta program eller projekt som drivs av FN, Internationella rödakorskommittén, andra internationella organisationer, regionala arrangemang och icke-statliga organisationer. Sådana projekt kan omfatta bland annat program för insamling av vapen, reformer på säkerhetsområdet, demobilisering och reintegrering samt program för särskilt bistånd till offer.

2. I samband med sådant bistånd skall unionen särskilt beakta mottagarens åtaganden att följa de principer som anges i artikel 3, respekten för de mänskliga rättigheterna, efterlevnaden av internationell humanitär rätt, värdet av rättsstatsprincipen samt mottagarens iakttagande av sina internationella åtaganden, framför allt när det gäller befintliga fredsfördrag och internationella vapenkontrollavtal.

Artikel 7

1. Rådet skall besluta om

- fördelningen av det finansiella och tekniska bistånd som avses i artikel 6,
- prioriteringar för användning av dessa medel,
- villkoren för att genomföra särskilda unionsinsatser, bland annat möjligheten att i vissa fall utse en person som skall ansvara för genomförandet.

2. Rådet skall besluta från fall till fall om principen för, arrangemangen kring och finansieringen av sådana projekt på grundval av konkreta projektförslag som bygger på riktiga kostnadsberäkningar, utan att detta påverkar medlemsstaternas bilaterala bidrag och gemenskapens verksamhet.

3. På de villkor som anges i artikel 18.2 i fördraget skall ordförandeskapet

- svara för förbindelserna med Förenta nationerna och andra berörda relevanta organisationer,
- upprätta, i samband med regionala arrangemang och tillsammans med tredje land, de kontakter som är nödvändiga för att genomföra unionens särskilda insatser.

Ordförandeskapet skall hålla rådet underrättat.

Artikel 8

Rådet noterar att kommissionen har för avsikt att inrikta sina insatser på att förverkliga målen och prioriteringarna i denna gemensamma åtgärd, vid behov med hjälp av lämpliga gemenskapsåtgärder.

Artikel 9

1. Rådet och kommissionen skall ansvara för samstämmighet i unionens åtgärder när det gäller handelsvapen, särskilt med avseende på unionens utvecklingspolitik. Medlemsstaterna och kommissionen skall därför överlämna all relevant information till berörda rådsorgan. Rådet och kommissionen skall se till att deras respektive åtgärder genomförs, var och en i enlighet med sina befogenheter.

2. Medlemsstaterna skall även försöka åstadkomma effektivare nationella åtgärder avseende handelsvapen. I möjligaste

mån skall åtgärder enligt artikel 6 samordnas med medlemsstaternas och gemenskapens åtgärder.

Artikel 10

Gemensam åtgärd 1999/34/GUSP skall upphöra att gälla.

Artikel 11

Rådet skall varje år se över de åtgärder som vidtas inom ramen för denna gemensamma åtgärd.

Artikel 12

Denna gemensamma åtgärd träder i kraft samma dag som den antas.

Artikel 13

Denna gemensamma åtgärd skall offentliggöras i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning*.

Utfärdat i Bryssel den 12 juli 2002.

På rådets vägnar

T. PEDERSEN

Ordförande

BILAGA

Den gemensamma åtgärden skall gälla följande vapenkategorier, utan att detta påverkar framtida internationellt överenskomna definitioner av handeldvapen och lätta vapen. Dessa kategorier kan komma att förtydligas ytterligare och kan komma att ses över mot bakgrund av sådana internationellt överenskomna definitioner:

- a) Handeldvapen och tillbehör som är särskilt utformade för militärt bruk:
- maskingevär (även tunga maskingevär),
 - lätta maskingevär, även kulsprutepistoler,
 - helautomatiska gevär,
 - halvautomatiska gevär, om de har utvecklats och/eller lanserats som en modell för militären,
 - ljuddämpare.
- b) Lätta vapen, som kan bäras av en man eller en grupp:
- kanoner (även automatkanoner), haubitsar och granatkastare med en kaliber mindre än 100 mm,
 - granatspruta,
 - antistridsvagnsvapen, rekylfria gevär (raketgevär som avfyras från axeln),
 - antistridsvagnsmissiler och utskjutningsrör,
 - luftvärnsmissiler/portabla luftvärnssystem (MANPADS).
-

I

(Rättsakter vilkas publicering är obligatorisk)

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1300/2002
av den 18 juli 2002
om fastställande av schablonvärden vid import för bestämning av ingångsriset för vissa frukter och grönsaker

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT
DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av kommissionens förordning (EG) nr 3223/94 av den 21 december 1994 om tillämpningsföreskrifter för importordningen för frukt och grönsaker⁽¹⁾, senast ändrad genom förordning (EG) nr 1498/98⁽²⁾, särskilt artikel 4.1 i denna, och

av följande skäl:

- (1) I förordning (EG) nr 3223/94 anges som tillämpning av resultaten av de multilaterala förhandlingarna i Uruguay-rundan kriterierna för kommissionens fastställande av schablonvärdena vid import från tredje land för de

produkter och de perioder som anges i bilagan till den förordningen.

- (2) Vid tillämpningen av dessa kriterier bör schablonvärdena vid import fastställas till de nivåer som anges i bilagan till denna förordning.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

De schablonvärden vid import som avses i artikel 4 i förordning (EG) nr 3223/94 skall fastställas enligt tabellen i bilagan.

Artikel 2

Denna förordning träder i kraft den 19 juli 2002.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 18 juli 2002.

På kommissionens vägnar
J. M. SILVA RODRÍGUEZ
Generaldirektör för jordbruk

⁽¹⁾ EGT L 337, 24.12.1994, s. 66.

⁽²⁾ EGT L 198, 15.7.1998, s. 4.

BILAGA

till kommissionens förordning av den 18 juli 2002 om fastställande av schablonvärden vid import för bestämning av ingångspriset för vissa frukter och grönsaker

(EUR/100 kg)

KN-nr	Kod för tredje land (!)	Schablonvärde vid import
0707 00 05	052	83,4
	999	83,4
0709 90 70	052	69,6
	999	69,6
0805 50 10	388	62,6
	524	71,0
	528	52,6
	999	62,1
0808 10 20, 0808 10 50, 0808 10 90	064	143,9
	388	89,3
	400	111,6
	404	77,8
	508	77,8
	512	90,5
	524	91,0
	528	81,3
	720	170,3
	804	101,2
	999	103,5
	0808 20 50	052
388		85,2
512		80,8
528		63,6
804		79,4
999		89,9
0809 10 00	052	157,8
	064	166,6
	999	162,2
0809 20 95	052	333,4
	061	255,2
	400	287,0
	404	245,1
	616	247,4
	999	273,6
0809 30 10, 0809 30 90	052	131,0
	999	131,0
0809 40 05	064	87,5
	999	87,5

(!) Landsbeteckningar som fastställs i kommissionens förordning (EG) nr 2020/2001 (EGT L 273, 16.10.2001, s. 6). Koden "999" betecknar "övriga ursprung".

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1301/2002

av den 18 juli 2002

om fastställande av känsliga produktionsområden och sortgrupper av hög kvalitet som undantas från tillämpningen av programmet för återköp av kvoter för råttobak för skörden 2002

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av rådets förordning (EEG) nr 2075/92 av den 30 juni 1992 om den gemensamma organisationen av marknaden för råttobak⁽¹⁾, senast ändrad genom förordning (EG) nr 546/2002⁽²⁾, särskilt artikel 14a i denna, och

av följande skäl:

- (1) Enligt kommissionens förordning (EG) nr 2848/98 av den 22 december 1998 om tillämpningsföreskrifter till rådets förordning (EEG) nr 2075/92 när det gäller stödordningen, produktionskvoterna och det särskilda stöd som skall beviljas till producentsammanslutningar inom sektorn för råttobak⁽³⁾, senast ändrad genom förordning (EG) nr 1005/2002⁽⁴⁾, skall kommissionen på grundval av förslag från medlemsstaterna fastställa de känsliga produktionsområden och sortgrupper av hög kvalitet som undantas från tillämpningen av programmet för återköp av kvoter.
- (2) På begäran av flera medlemsstater bör dessa sortgrupper av hög kvalitet fastställas för skörden 2002.
- (3) Eftersom det i förordning (EG) nr 2848/98 föreskrivs att medlemsstaten från och med den 1 september skall offentliggöra sin avsikt att sälja, bör denna förordning tillämpas från och med den 1 september 2002.

- (4) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från Förvaltningskommittén för tobak.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

De kvantiteter av de sortgrupper av hög kvalitet som är undantagna från återköpet av kvoter för skörden 2002, som avses i artikel 34.2 i förordning (EG) nr 2848/98, är följande:

- | | |
|-------------------|------------|
| a) För Portugal: | |
| grupp I | 1 245 ton, |
| grupp II | 267 ton, |
| b) För Frankrike: | |
| grupp I | 1 476 ton, |
| grupp II | 2 490 ton, |
| grupp III | 847 ton. |

Artikel 2

Denna förordning träder i kraft den sjunde dagen efter det att den har offentliggjorts i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning*.

Den skall tillämpas från och med den 1 september 2002.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 18 juli 2002.

På kommissionens vägnar

Franz FISCHLER

Ledamot av kommissionen

⁽¹⁾ EGT L 215, 30.7.1992, s. 70.

⁽²⁾ EGT L 84, 28.3.2002, s. 4.

⁽³⁾ EGT L 358, 31.12.1998, s. 17.

⁽⁴⁾ EGT L 153, 13.6.2002, s. 3.

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1302/2002

av den 18 juli 2002

om fastställande av de representativa priserna och tilläggsbeloppen för import av melass inom sockersektorn

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av rådets förordning (EG) nr 1260/2001 av den 19 juni 2001 om den gemensamma organisationen av marknaden för socker⁽¹⁾, ändrad genom kommissionens förordning (EG) nr 680/2002⁽²⁾,

med beaktande av kommissionens förordning (EG) nr 1422/95 av den 23 juni 1995 om tillämpningsföreskrifter för import av melass inom sockersektorn och om ändring av förordning (EEG) nr 785/68⁽³⁾, särskilt artiklarna 1.2 och 3.1 i denna, och

med beaktande av följande:

- (1) I förordning (EG) nr 1422/95 föreskrivs att cif-importpriset för melass, i fortsättningen kallat "representativt pris" skall fastställas i enlighet med kommissionens förordning (EEG) nr 785/68⁽⁴⁾. Detta pris bör fastställas för den standardkvalitet som definieras i artikel 1 i den förordningen.
- (2) Det representativa priset för melass beräknas för ett gränsövergångsställe i gemenskapen, i detta fall Amsterdam. Detta pris bör beräknas med utgångspunkt i de mest förmånliga uppköpsmöjligheterna på världsmarknaden, vilka fastställs på grundval av noteringarna eller priserna på den marknaden, justerade efter eventuella kvalitetsskillnader i förhållande till standardkvaliteten. Standardkvaliteten för melass har definierats i förordning (EEG) nr 785/68.
- (3) Vid fastställandet av de mest förmånliga uppköpsmöjligheterna på världsmarknaden bör hänsyn tas till all information om anbud på världsmarknaden, priser som registrerats på viktigare marknader i tredje land och försäljningskontrakt som ingåtts i internationell handel och som kommit till kommissionens kännedom antingen direkt eller via medlemsstaterna. I enlighet med artikel 7 i förordning (EEG) nr 785/68 får detta fastställande bygga på genomsnittet av flera priser, på villkor att detta genomsnitt kan betraktas som representativt för den faktiska marknadsutvecklingen.
- (4) Informationen skall inte beaktas när det inte är fråga om varor av sund och god marknadsmässig kvalitet eller om det pris som anges i anbudet endast gäller en liten kvan-

titet och inte är representativt för marknaden. Dessutom skall det bortses från anbudspriser som inte kan antas vara representativa för den faktiska marknadsutvecklingen.

- (5) För att få upplysningar om melass av standardkvalitet som är jämförbara måste, allt efter den erbjudna melassens kvalitet, priserna höjas eller sänkas i förhållande till de resultat som erhållits i enlighet med artikel 6 i förordning (EEG) nr 785/68.
- (6) Ett representativt pris får i undantagsfall förbli oförändrat under en begränsad period när det anbudspris som legat till grund för det föregående fastställandet av det representativa priset inte har kommit till kommissionens kännedom och de anbudspriser som finns tillgängliga inte verkar vara tillräckligt representativa för den faktiska marknadsutvecklingen och skulle medföra plötsliga och väsentliga förändringar av det representativa priset.
- (7) När det finns en skillnad mellan utlösningspriset för produkten i fråga och det representativa priset bör tilläggsbeloppen för import fastställas på de villkor som anges i artikel 3 i förordning (EG) nr 1422/95. Om importtullen upphävs tillfälligt i enlighet med artikel 5 i förordning (EG) nr 1422/95 bör särskilda belopp fastställas för dessa tullar.
- (8) Tillämpningen av dessa bestämmelser medför att de representativa priserna och tilläggsbeloppen för import av produkterna i fråga bör fastställas så som anges i bilagan till denna förordning.
- (9) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från Förvaltningskommittén för socker.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

De representativa priser och de tilläggsbelopp som skall tillämpas vid import av den produkt som avses i artikel 1 i förordning (EG) nr 1422/95 fastställs i enlighet med bilagan.

Artikel 2

Denna förordning träder i kraft den 19 juli 2002.

⁽¹⁾ EGT L 178, 30.6.2001, s. 1.

⁽²⁾ EGT L 104, 20.4.2002, s. 26.

⁽³⁾ EGT L 141, 24.6.1995, s. 12.

⁽⁴⁾ EGT L 145, 27.6.1968, s. 12.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 18 juli 2002.

På kommissionens vägnar
 J. M. SILVA RODRÍGUEZ
 Generaldirektör för jordbruk

BILAGA

till kommissionens förordning av den 18 juli 2002 om fastställande av de representativa priserna och tilläggsbeloppen för import av melass inom sockersektorn

(i euro)

KN-nummer	Representativt pris per 100 kg nettovikt av produkten i fråga	Tilläggsbelopp per 100 kg nettovikt av produkten i fråga	Den tull som skall tas ut på grund av det upphävande som avses i artikel 5 i förordning (EG) nr 1422/95 per 100 kg nettovikt av produkten i fråga ⁽²⁾
1703 10 00 ⁽¹⁾	8,35	—	0
1703 90 00 ⁽¹⁾	11,72	—	0

⁽¹⁾ Fastställande för den standardkvalitet som definieras i artikel 1 i den ändrade förordningen (EEG) nr 785/68.

⁽²⁾ Detta belopp skall i enlighet med artikel 5 i förordning (EG) nr 1422/95 ersätta den tullsats som Gemensamma tulltaxan föreskriver för dessa produkter.

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1303/2002

av den 18 juli 2002

om fastställande av det maximala exportbidraget för vitsocker med avseende på den fyrtiosjunde delanbudsinfördran som utfärdas inom ramen för den stående anbudsinfördran som föreskrivs i förordning (EG) nr 1430/2001EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT
DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av rådets förordning (EG) nr 1260/2001 av den 19 juni 2001 om den gemensamma organisationen av marknaden för socker ⁽¹⁾, ändrad genom kommissionens förordning (EG) nr 680/2002 ⁽²⁾, särskilt artikel 27.5, och

av följande skäl:

- (1) I kommissionens förordning (EG) nr 1430/2001 av den 13 juli 2001 om en stående anbudsinfördran för regleringsåret 2001/2002 för fastställande av avgifter och/eller exportbidrag för vitsocker ⁽³⁾, ändrad genom förordning (EG) nr 693/2002 ⁽⁴⁾, krävs att delanbudsinfördringar skall utfärdas för export av detta socker.
- (2) I enlighet med artikel 9.1 i förordning (EG) nr 1430/2001 skall ett maximalt exportbidrag fastställas för den aktuella delanbudsinfördran i förekommande fall, med hänsyn särskilt till situationen och den förutsebara

utvecklingen i gemenskapen och på världsmarknaden i fråga om socker.

- (3) Efter en granskning av de anbud som har lämnats in till följd av den fyrtiosjunde delanbudsinfördran bör de bestämmelser som anges i artikel 1 fastställas.
- (4) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från Förvaltningskommittén för socker.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Med avseende på den fyrtiosjunde delanbudsinfördran för vitsocker som utfärdas i enlighet med förordning (EG) nr 1430/2001 skall det maximala beloppet för exportbidrag fastställas till 47,896 EUR/100 kg.

Artikel 2

Denna förordning träder i kraft den 19 juli 2002.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 18 juli 2002.

På kommissionens vägnar

Franz FISCHLER

Ledamot av kommissionen⁽¹⁾ EGT L 178, 30.6.2001, s. 1.⁽²⁾ EGT L 104, 20.4.2002, s. 26.⁽³⁾ EGT L 192, 14.7.2001, s. 3.⁽⁴⁾ EGT L 107, 24.4.2002, s. 5.

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1304/2002

av den 18 juli 2002

om rättelse av förordning (EG) nr 1116/2002 om fastställande av i vilken utsträckning ansökningar som lämnats in i juni 2002 om importlicenser för vissa grisköttsprodukter i enlighet med den ordning som fastställs i avtalen mellan gemenskapen samt Polen, Ungern, Tjeckien, Slovakien, Bulgarien och Rumänien kan godkännasEUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT
DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av kommissionens förordning (EG) nr 1898/97 av den 29 september 1997 om tillämpningsföreskrifter vad avser griskött för den ordning som fastställs i rådets förordningar (EG) nr 1727/2000, (EG) nr 2290/2000, (EG) nr 2433/2000, (EG) nr 2434/2000, (EG) nr 2435/2000 och (EG) nr 2851/2000 och om upphävande av förordningarna (EEG) nr 2698/93 och (EG) nr 1590/94 ⁽¹⁾, senast ändrad genom förordning (EG) nr 1006/2001 ⁽²⁾, särskilt artikel 4.5 i denna, och

av följande skäl:

I bilaga II till kommissionens förordning (EG) nr 1116/2002 ⁽³⁾ fastställdes totala tillgängliga kvantiteter för perioden 1

oktober–31 december 2002 för vilka ansökningar om importlicenser kan lämnas in. Ett fel har smugit sig in i beräkningen av dessa kvantiteter. Det är därför nödvändigt att rätta den förordningen.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Bilaga II till förordning (EG) nr 1116/2002 skall ersättas med bilagan till den här förordningen.

Artikel 2

Denna förordning träder i kraft den 19 juli 2002.

Den skall tillämpas från och med den 1 juli 2002.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 18 juli 2002.

På kommissionens vägnar
J. M. SILVA RODRÍGUEZ
Generaldirektör för jordbruk

⁽¹⁾ EGT L 267, 30.9.1997, s. 58.⁽²⁾ EGT L 140, 24.5.2001, s. 13.⁽³⁾ EGT L 168, 27.6.2002, s. 36.

BILAGA

"BILAGA II

(t)

Grupp	Total tillgänglig kvantitet för perioden 1 oktober–31 december 2002
1	3 772,7
2	311,5
3	550,0
4	14 365,6
H1	1 440,0
7	8 190,5
8	875,0
9	17 028,0
T1	750,0
T2	6 500,0
T3	1 840,0
S1	1 300,0
S2	150,0
B1	1 250,0
15	562,5
16	1 062,5
17	7 812,5"

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1305/2002

av den 18 juli 2002

om ändring av förordning (EG) nr 1115/2002 om den utsträckning i vilken ansökningar om importlicens som inlämnas i juni 2002 skall beviljas för vissa produkter inom grisköttssektorn inom ramen för den ordning som fastställs genom rådets förordning (EG) nr 774/94 om öppnande och förvaltning av vissa gemenskapstullkvoter för griskött och vissa andra jordbruksprodukter

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT
DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av kommissionens förordning (EG) nr 1432/94 av den 22 juni 1994 om tillämpningsföreskrifter för griskött till den importordning som föreskrivs i rådets förordning (EG) nr 774/94 om öppnande och förvaltning av vissa gemenskapstullkvoter för griskött och vissa andra jordbruksprodukter⁽¹⁾, senast ändrad genom förordning (EG) nr 1006/2001⁽²⁾, särskilt artikel 4.4 i denna, och

av följande skäl:

- (1) Procentandelen godkända ansökningar om importlicenser för perioden 1 juli–30 september 2002 och tillgängliga kvantiteter för perioden 1 oktober–31 december 2002 enligt bilagan till kommissionens förordning (EG) nr 1115/2002⁽³⁾ är inte korrekt på grund av felaktig information från en medlemsstat. Artikel 1 i och bilagan till den förordningen bör ändras.
- (2) De ansökningar om importlicens som lämnats in för det tredje kvartalet 2002 är mindre än de tillgängliga kvantiteterna och kan därför godkännas i sin helhet.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 18 juli 2002.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Förordning (EG) nr 1115/2002 ändras på följande sätt:

1. Artikel 1 skall ersättas med följande:

”Artikel 1

1. De ansökningar om importlicens som inlämnas för perioden 1 juli–30 september 2002 beviljas i enlighet med förordning (EG) nr 1432/94 och i den utsträckning som anges i bilaga I.
 2. För perioden 1 oktober–31 december 2002 kan ansökningar om importlicens inlämnas för den kvantitet som anges i bilaga II, i enlighet med bestämmelserna i förordning (EG) nr 1432/94.
 3. Licenserna får bara användas för produkter som uppfyller alla de veterinärmedicinska bestämmelser som för närvarande är i kraft i gemenskapen.”
2. Bilagan till förordning (EG) nr 1115/2002 skall ersättas med bilagan till den här förordningen.

Artikel 2

Denna förordning träder i kraft den 19 juli 2002.

Den skall tillämpas från och med den 1 juli 2002.

På kommissionens vägnar
J. M. SILVA RODRÍGUEZ
Generaldirektör för jordbruk

⁽¹⁾ EGT L 156, 23.6.1994, s. 14.

⁽²⁾ EGT L 140, 24.5.2001, s. 13.

⁽³⁾ EGT L 168, 27.6.2002, s. 34.

BILAGA

"BILAGA I

Grupp	Procentandel godkända ansökningar om importlicens som lämnats in för perioden 1 juli-30 september 2002
1	100

BILAGA II

(i ton)

Grupp	Total tillgänglig kvantitet för perioden 1 oktober-31 december 2002
1	6 840,00"

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1306/2002
av den 18 juli 2002
om utfärdande av exportlicenser enligt system A3 för frukt och grönsaker

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT
DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av kommissionens förordning (EG) nr 1961/2001 av den 8 oktober 2001 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EG) nr 2200/96 när det gäller exportbidrag inom sektorn för frukt och grönsaker⁽¹⁾, senast ändrad genom förordning (EG) nr 1176/2002⁽²⁾, särskilt artikel 4.4 i denna, och

av följande skäl:

- (1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1128/2002⁽³⁾ inleds ett anbudsförfarande som fastställer de vägledande exportbidragssatserna och kvantiteterna för de exportlicenser som det ansökts om inom ramen för system A3 och vilka inte avser livsmedelsbistånd.
- (2) På grundval av de anbud som lämnats in skall de maximala exportbidragssatserna fastställas liksom de procentsatser som skall gälla för utfärdandet av licenser för de anbud som ligger på samma nivå som dessa maximsatser.

(3) När det gäller tomater är den maximala bidragssats som krävs för att utfärda licenser för den vägledande kvantiteten, inom ramen för de kvantiteter som anges i anbudet, en och en halv gång större än den vägledande bidragssatsen.

(4) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från Förvaltningskommittén för färsk frukt och färska grönsaker.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Den maximala exportbidragssatsen och procentsatsen för utfärdande av licenser som skall gälla för tomater inom ramen för det anbudsförfarande som inleds genom förordning (EG) nr 1128/2002 skall vara den som anges i bilagan till den här förordningen.

Artikel 2

Denna förordning träder i kraft den 19 juli 2002.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 18 juli 2002.

På kommissionens vägnar
J. M. SILVA RODRÍGUEZ
Generaldirektör för jordbruk

⁽¹⁾ EGT L 268, 9.10.2001, s. 8.

⁽²⁾ EGT L 170, 29.6.2002, s. 69.

⁽³⁾ EGT L 169, 28.6.2002, s. 19.

BILAGA

Produkt	Maximal bidragssats (euro/ton nettovikt)	Procentsats för utfärdande av licenser för de kvantiteter som ligger på samma nivå som den maximala bidragssatsen
Tomater	20	100 %

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1307/2002

av den 18 juli 2002

om fastställande av exportbidrag för vitsocker och råsocker som exporteras i obearbetat skick

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT
DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av rådets förordning (EG) nr 1260/2001 av den 19 juni 2001 om den gemensamma organisationen av marknaden för socker ⁽¹⁾, ändrad genom kommissionens förordning (EG) nr 680/2002 ⁽²⁾ särskilt artikel 27.5 andra stycket, och

av följande skäl:

- (1) I artikel 27 i förordning (EG) nr 1260/2001 föreskrivs att skillnaden mellan prisnoteringarna eller priserna på världsmarknaden för de produkter som räknas upp i artikel 1.1 a i samma förordning och priserna för dessa produkter inom gemenskapen får täckas av ett exportbidrag.
- (2) I förordning (EG) nr 1260/2001 föreskrivs att när exportbidrag för vitsocker och råsocker som exporteras i odenaturerat och obearbetat skick fastställs måste hänsyn tas till sockersituationen i gemenskapen och på världsmarknaden, och särskilt till de pris- och kostnadsfaktorer som anges i artikel 28 i den förordningen. I samma artikel föreskrivs att hänsyn även skall tas till den ekonomiska aspekten av den föreslagna exporten.
- (3) Exportbidraget för råsocker måste fastställas i förhållande till standardkvaliteten. Denna definieras i punkt II i bilaga I till förordning (EG) nr 1260/2001. Dessutom bör detta exportbidrag fastställas i enlighet med artikel 28 i förordning (EG) nr 1260/2001. Kandissocker definieras i kommissionens förordning (EG) nr 2135/95 av den 7 september 1995 om tillämpningsföreskrifter för beviljande av exportbidrag vid sockerexport ⁽³⁾. Det exportbidrag som beräknas på detta sätt för socker som innehåller arom- eller färgtillsatser måste tillämpas på sackarosinnehållet och följaktligen fastställas per 1 % av innehållet.

- (4) Situationen på världsmarknaden eller vissa marknadens särskilda krav kan göra det nödvändigt att variera exportbidraget för socker efter destinationen.
- (5) I särskilda fall får exportbidraget fastställas genom andra rättsakter.
- (6) Exportbidraget måste fastställas varannan vecka. Det får ändras under mellantiden.
- (7) Tillämpningen av de bestämmelser som föreskrivs ovan på den nuvarande situationen på sockermarknaden, särskilt på prisnoteringar eller priser på socker inom gemenskapen och på världsmarknaden innebär att exportbidraget bör vara det som anges i bilagan till denna förordning.
- (8) I förordning (EG) nr 1260/2001 föreskrivs inte någon återgång till ett system med kompensation för lagringskostnader från och med den 1 juli 2001. Det bör därför tas hänsyn till detta vid fastställandet av de bidrag som beviljas när exporten inträffar efter den 30 september 2001.
- (9) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från Förvaltningskommittén för socker.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Exportbidragen för de produkter som räknas upp i artikel 1.1 a i förordning (EG) nr 1260/2001 och som exporteras i odenaturerat och obearbetat skick skall vara de belopp som anges i bilagan till den här förordningen.

Artikel 2

Denna förordning träder i kraft den 19 juli 2002.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 18 juli 2002.

På kommissionens vägnar

Franz FISCHLER

Ledamot av kommissionen

⁽¹⁾ EGT L 178, 30.6.2001, s. 1.

⁽²⁾ EGT L 104, 20.4.2002, s. 26.

⁽³⁾ EGT L 214, 8.9.1995, s. 16.

BILAGA

till kommissionens förordning av den 18 juli 2002 om ändring av exportbidragen för vitsocker och råsocker som exporteras i obearbetat skick

Produktnummer	Destination	Måttenhet	Bidragsbelopp
1701 11 90 9100	A00	EUR/100 kg	39,69 ⁽¹⁾
1701 11 90 9910	A00	EUR/100 kg	39,98 ⁽¹⁾
1701 11 90 9950	A00	EUR/100 kg	⁽²⁾
1701 12 90 9100	A00	EUR/100 kg	39,69 ⁽¹⁾
1701 12 90 9910	A00	EUR/100 kg	39,98 ⁽¹⁾
1701 12 90 9950	A00	EUR/100 kg	⁽²⁾
1701 91 00 9000	A00	EUR/1 % sackaros × 100 kg nettoprodukt	0,4315
1701 99 10 9100	A00	EUR/100 kg	43,15
1701 99 10 9910	A00	EUR/100 kg	43,46
1701 99 10 9950	A00	EUR/100 kg	43,46
1701 99 90 9100	A00	EUR/1 % sackaros × 100 kg nettoprodukt	0,4315

⁽¹⁾ Tillämpligt på råsocker med utbyte på 92 %. Om utbytet är ett annat än 92 % skall det tillämpliga exportbidraget beräknas i enlighet med bestämmelserna i artikel 28.4 i rådets förordning (EG) nr 1260/2001.

⁽²⁾ Fastställande upphävt genom kommissionens förordning (EEG) nr 2689/85 (EGT L 255, 26.9.1985, s. 12), ändrad genom förordning (EEG) nr 3251/85 (EGT L 309, 21.11.1985, s. 14).

Anm.: Produktkoderna och destinationskoderna serie "A" fastställs i kommissionens förordning (EEG) nr 3846/87 (EGT L 366, 24.12.1987, s. 1) i dess ändrade lydelse.

De numeriska destinationskoderna fastställs i kommissionens förordning (EG) nr 2020/2001 (EGT L 273, 16.10.2001, s. 6).

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1308/2002
av den 18 juli 2002
om utfärdande av exportlicenser för frukt och grönsaker under system B

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT
DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av kommissionens förordning (EG) nr 1961/2001 av den 8 oktober 1996 om ändring av tillämpningsföreskrifterna i rådets förordning (EG) nr 2200/96 vad beträffar exportbidrag för frukt och grönsaker ⁽¹⁾, senast ändrad genom förordning (EG) nr 1176/2002 ⁽²⁾, särskilt artikel 6.6 i denna, och

av följande skäl:

- (1) I kommissionens förordning (EG) nr 1110/2002 ⁽³⁾, fastställs vägledande kvantiteter för vilka exportlicenser under system B, andra än de för vilka ansökning sker inom ramen för livsmedelshjälp, får utfärdas.
- (2) Enligt de uppgifter som i dag står till kommissionens förfogande riskerar den vägledande kvantiteten för persikor som fastställs för innevarande exportperiod att

snart överskridas. Detta överskridande vore skadligt för systemet med exportbidrag för frukt och grönsaker.

- (3) För att underlätta denna situation bör de licensansökningar under system B avslås som berör persikor som exporterats efter den 18 juli 2002. Detta bör gälla till och med slutet på innevarande exportperiod.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Ansökningar om exportlicenser under system B för persikor som har lämnats in i enlighet med artikel 1 i förordning (EG) nr 1110/2002 och för vilka produkternas exportdeklaration har godkänts efter den 18 juli 2002 och före den 17 september 2002 skall avslås.

Artikel 2

Denna förordning träder i kraft den 19 juli 2002.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 18 juli 2002.

På kommissionens vägnar
J. M. SILVA RODRÍGUEZ
Generaldirektör för jordbruk

⁽¹⁾ EGT L 268, 9.10.2001, s. 8.

⁽²⁾ EGT L 170, 29.6.2002, s. 69.

⁽³⁾ EGT L 168, 27.6.2002, s. 8.

KOMMISSIONENS DIREKTIV 2002/67/EG

av den 18 juli 2002

om märkning av livsmedel som innehåller kinin och livsmedel som innehåller koffein

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT
DETTA DIREKTIV

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/13/EG av den 20 mars 2000 om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om märkning och presentation av livsmedel samt om reklam för livsmedel⁽¹⁾, ändrat genom kommissionens direktiv 2001/101/EG⁽²⁾, särskilt artikel 4.2 och 4.3, och

av följande skäl:

- (1) Kinin och koffein används för tillverkning och beredning av vissa livsmedel, antingen som aromämne eller, vad beträffar koffein, som ingrediens. För de flesta konsumenter torde måttlig förbrukning av dessa ämnen inte medföra någon hälsorisk.
- (2) Vetenskapliga kommittén för livsmedel har konstaterat att det ur toxikologisk synpunkt inte finns några invändningar mot fortsatt användning av kinin i bittra drycker i halter upp till en fastställd gräns. För vissa personer kan dock intag av kinin vara kontraindicerat av medicinska skäl eller på grund av överkänslighet mot detta ämne.
- (3) Vad gäller koffein har Vetenskapliga kommittén för livsmedel i sitt yttrande av den 21 januari 1999 om koffein och andra ämnen som används som ingredienser i s.k. energidrycker konstaterat att energidryckernas bidrag till den totala koffeinkonsumtionen inte ger anledning till någon oro för vuxna personer, utom gravida kvinnor, under förutsättning att energidryckerna ersätter andra koffeinkällor. För barn kan en ökning av det dagliga koffeinintaget till en viss nivå dock medföra övergående beteendestörningar, t.ex. överaktivitet, ökad retlighet, nervositet och ångest. Vidare anser kommittén att man bör råda gravida att minska sitt koffeinintag.
- (4) Dessa konstateranden visar att det krävs en märkning som klart upplyser konsumenten om eventuell förekomst av kinin eller koffein i ett livsmedel, och som i fråga om drycker som inte naturligt innehåller koffein, innehåller en varning och en uppgift om halten därav när denna överstigen en viss halt.
- (5) Direktiv 2000/13/EG innehåller inga krav på att aromer skall anges särskilt i ingrediensförteckningen. Det kan

därför inträffa att kinin och koffein inte anges med sina beteckningar i ingrediensförteckningen när de används som aromämnen. Dessutom finns det inget krav att ange om halten är hög, även om koffeinet i sig nämns i ingrediensförteckningen.

- (6) Vissa medlemsstater har infört nationella bestämmelser som gör det obligatoriskt att ange förekomst av kinin och/eller koffein i märkningen av livsmedel, som innehåller dessa ämnen, och att i vissa fall också ange koffeinhalten tillsammans med en varning. Förekomsten och tillämpningen av olika nationella bestämmelser ger upphov till tekniska problem för handeln med de berörda livsmedlen inom gemenskapen.
- (7) För att upplysa samtliga konsumenter i gemenskapen och främja den fria rörligheten för de berörda produkterna, är det därför nödvändigt att för livsmedel som innehåller kinin och livsmedel som innehåller koffein införa harmoniserade bestämmelser om obligatoriska uppgifter vid märkningen, utöver de som räknas upp i direktiv 2000/13/EG.
- (8) De åtgärder som föreskrivs i detta direktiv är förenliga med yttrandet från Ständiga kommittén för livsmedelskedjan och djurhälsa.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Utan hinder av vad som sägs i artikel 6.6 andra stycket tredje strecksatsen i direktiv 2000/13/EG, skall kinin och/eller koffein som används som aromämnen vid tillverkningen eller beredningen av ett livsmedel alltid anges i ingrediensförteckningen enligt punkt 2 i artikel 3.1 i direktiv 2000/13/EG med sitt namn direkt efter uttrycket "arom".

Artikel 2

1. Om en dryck som är avsedd att konsumeras utan vidare beredning, eller efter rekonstituering av en koncentrerad eller torkad produkt, innehåller mer än 150 mg koffein/l, oavsett källa, skall följande text anges i märkningen i samma synfält som dryckens beteckning: "Hög koffeinhalt".

⁽¹⁾ EGT L 109, 6.5.2000, s. 29.

⁽²⁾ EGT L 310, 28.11.2001, s. 19.

Denna information skall följas av koffeinhalten i mg/100 ml angiven inom parentes och enligt bestämmelserna i artikel 13.2 i direktiv 2000/13/EG.

2. Bestämmelserna i punkt 1 gäller inte för drycker baserade på kaffe, te, kaffeextrakt eller teextrakt och vars beteckning innehåller uttrycket "kaffe" eller "te".

Artikel 3

1. Medlemsstaterna skall tillåta handel med produkter som uppfyller kraven enligt detta direktiv från och med den 1 juli 2003.

2. Medlemsstaterna skall förbjuda handel med produkter som inte uppfyller kraven i detta direktiv från och med den 1 juli 2004.

Handel med produkter som inte uppfyller kraven enligt detta direktiv och som märkts före den 1 juli 2004 får dock fortsätta till dess att lagren tömts.

Artikel 4

Medlemsstaterna skall sätta i kraft de bestämmelser som är nödvändiga för att följa detta direktiv senast den 30 juni 2003. De skall omedelbart underrätta kommissionen om detta.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

Artikel 5

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning*.

Artikel 6

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 18 juli 2002.

På kommissionens vägnar

David BYRNE

Ledamot av kommissionen

II

(Rättsakter vilkas publicering inte är obligatorisk)

KOMMISSIONEN

KOMMISSIONENS REKOMMENDATION

av den 16 maj 2002

Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer

[delgivet med nr K(2002) 1873]

(Text av betydelse för EES)

(2002/590/EG)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION UTFÄRDAR DENNA
REKOMMENDATION

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska
gemenskapen, särskilt artikel 211 andra strecksatsen i detta,
och

av följande skäl:

- (1) Att revisorer som utför lagstadgad revision har en oberoende ställning är av grundläggande betydelse för allmänhetens förtroende för revisionsberättelsens tillförlitlighet. Det ger trovärdighet åt den finansiella information som offentliggörs och är av stort värde för investerare, fordringsägare, anställda och andra som har intressen i EU:s företag. Detta gäller särskilt när företagens verksamhet är av intresse för allmänheten (t.ex. börsnoterade företag, kreditinstitut, försäkringsbolag, fondföretag och investeringsbolag).
- (2) Oberoendet är också revisorskårens viktigaste medel för att visa allmänheten och tillsynsmyndigheterna att revisorerna och revisionsföretagen utför sin uppgift på en nivå som uppfyller fastställda etiska principer, särskilt principerna om integritet och objektivitet.
- (3) I rådets direktiv 84/253/EEG⁽¹⁾ om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper fastställs de minimikvalifikationer som krävs av personer som utför lagstadgad revision.

- (4) I artiklarna 24 och 25 i detta direktiv krävs att EU:s medlemsstater skall föreskriva att revisorer inte får utföra lagstadgad revision, varken på egen hand eller på ett revisionsbolags vägnar, om de inte är oberoende. I artikel 26 i direktivet krävs att medlemsstaterna skall säkerställa att revisorer blir föremål för lämpliga påföljder om de inte utför den lagstadgade revisionen på ett oberoende sätt. I artikel 27 i direktivet krävs att medlemsstaterna minst skall säkerställa att aktieägare och andra delägare i revisionsbolag inte ingriper i revisionsarbetet på något sätt som äventyrar oberoendet hos de fysiska personer som utför lagstadgad revision på revisionsbolagets vägnar. Detta krav gäller också ledamöter som ingår i företagsledning, är verkställande direktörer eller medlem i styrelse och som inte är personligen godkända för att utföra lagstadgad revision.

- (5) Medlemsstaternas nationella regler om revisorers oberoende skiljer sig för närvarande från varandra i flera avseenden, exempelvis vad gäller följande: de personer som reglerna om oberoende bör tillämpas på – inom såväl som utanför revisionsbolagen, typ av finansiell förbindelse, affärsförbindelse eller andra förbindelser som en revisor, ett revisionsbolag eller en person i ett revisionsbolag kan ha med en revisionsklient, typ av andra tjänster än revisionstjänster som kan eller inte kan tillhandahållas en revisionsklient samt de skyddsåtgärder som behövs införas. Denna situation gör det svårt att ge investerare och andra intressenter i EU:s företag likvärdiga garantier för att revisorer utför sitt revisionsarbete med en lika hög nivå av oberoende i hela EU.

⁽¹⁾ EGT L 126, 12.5.1984, s. 20.

- (6) Det finns för närvarande ingen internationellt godkänd etisk norm för revisorers oberoende som skulle kunna användas som riktlinje för nationella regler om oberoende i hela EU.
- (7) Frågan om revisorers oberoende tas upp i kommissionens grönbok från 1996 ⁽¹⁾ om roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska unionen, som erhållit stöd av rådet, Ekonomiska och sociala kommittén samt Europaparlamentet. Som ett resultat av kommissionens meddelande från 1998 om "lagstadgad revision i Europeiska unionen: vägen framåt" ⁽²⁾ inrättades EU:s revisionskommitté. Denna kommitté har fastställt att revisorers oberoende skall utgöra ett av dess prioriterade områden. Slutligen betonas i kommissionens meddelande "EU:s strategi för finansiell rapportering: den fortsatta inriktningen" ⁽³⁾ - betydelsen av en lagstadgad revision som utförs på enhetligt höga nivåer inom hela EU samt en gemensam inriktning i fråga om yrkesetiska normer.
- (8) Detta initiativ rörande revisorers oberoende riktar sig till hela revisorskåren i EU. Det syftar till att fastställa riktlinjer för medlemsstaternas krav på revisorers oberoende i hela EU.
- (9) Revisionskommittén har enats om att varje medlemsstat bör tillhandahålla revisorer, tillsynsmyndigheter och den berörda allmänheten allmän kännedom om kravet på oberoende genom tillämpning av grundläggande principer. Detta kommer att leda till överensstämmelse i tolkningen och hanteringen av fakta och omständigheter som hotar revisorers oberoende i hela EU. Förekomsten av sådana principer bör också bidra till att skapa lika konkurrensvillkor för tillhandahållande av revisions-tjänster på den gemensamma marknaden. Principerna bör vara uttömmande, rigorösa, stadiga, möjliga att upprätthålla och rimliga. De bör tolkas och tillämpas enhetligt av yrkesorganisationer, övervakande organ och tillsynsmyndigheter, samt av revisorer, deras kunder och andra berörda parter.
- (10) Revisionskommittén har också enats om att bygga vidare på detta initiativ för att utveckla gemensamma normer för oberoende. Detta kommer att bidra till att skapa den gemensamma kapitalmarknad för EU som avses i handlingsplanen för finansiella tjänster ⁽⁴⁾ och som erhållit stöd av Europeiska rådet i Stockholm ⁽⁵⁾. Medan arbetet med att åstadkomma en harmonisering fortgår bör emellertid medlemsstaterna själva få fastställa nationella regler om oberoende som ett komplement till EU:s grundläggande principer. Dessa regler bör särskilt tillämpas på lagstadgad revision i företag som är verk-samma i reglerade branscher. Medlemsstaterna får också besluta att kräva att de normer för oberoende som till-lämpas på börsnoterade företag även skall tillämpas på icke börsnoterade företag.
- (11) När det gäller revisorers oberoende är en strategi baserad på principer att föredra framför en som baseras på detal-jerade regler, eftersom det skapar en stadig struktur inom ramen för vilken revisorerna måste motivera sina handlingar. Det ger också revisorskåren och tillsynsmy-nigheterna den flexibilitet som behövs för att reagera snabbt och effektivt inför ny utveckling i affärsvärlden och på revisionsområdet. Samtidigt undviks den mycket formalistiska och stränga syn på vad som är tillåtet och inte tillåtet som kan uppkomma i ett regelbaserat system. En strategi baserad på principer kan täcka de nästan oändliga variationer av omständigheter som i praktiken uppkommer i de olika lagstiftningsmiljöerna i hela EU. Därför tjänar en strategi baserad på principer bättre behoven på de europeiska kapitalmarknaderna samt de små och medelstora företagens behov.
- (12) Fördelarna med att skydda revisorers oberoende är att det skapar effektivitet samt andra positiva effekter som i sista hand bidrar till den allmänna effektiviteten på kapi-talmarknaderna. Att upprätthålla revisorers oberoende skapar å andra sidan en rad extra kostnader som måste bäras av olika parter. Dessa innefattar kostnader för utveckling, upprätthållande och genomförande av åtgärder för att skydda oberoendet. När medlemsstaterna och tillsynsmyndigheterna försöker ålägga revisorerna en viss skyddsåtgärd, bör de beakta de förväntade kostna-derna och fördelarna under olika omständigheter. Till exempel kan en viss skyddsåtgärd medföra stora fördelar för allmänheten till en blygsam kostnad när den till-lämpas på revision av företag av allmänt intresse. Men om den tillämpas på revision av ett litet bolag som är av relativt litet allmänt intresse, kan samma skyddsåtgärd resultera i kostnader som är oproportionerliga i förhål-lande till de fördelar som den medför för användarna av bolagets redovisning.

⁽¹⁾ EGT C 321, 28.10.1996, s. 1.

⁽²⁾ EGT C 143, 8.5.1998, s. 12.

⁽³⁾ KOM(2000) 359, 13.6.2000.

⁽⁴⁾ KOM(1999) 232, 11.5.1999.

⁽⁵⁾ Ordförandeskapets slutsatser vid Europeiska rådet i Stockholm den 23–24 mars 2001.

(13) Att fastställa grundläggande principer räcker inte i sig för att garantera allmänhetens förtroende för att EU:s revisorer tillämpar bra normer för integritet och oberoende. Lämpliga system för kvalitetssäkring är nödvändiga för att kontrollera att principerna tillämpas korrekt av revisorer i EU. I kommissionens rekommendation om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen⁽¹⁾ föreskrivs i detta hänseende om extern kvalitetskontroll av revisorer, inbegripet kontroll av att de följer normerna för oberoende. Sådana kvalitetssäkringssystem är föremål för offentlig kontroll.

(14) Denna rekommendation utgör ett viktigt steg i syfte att säkerställa revisionskvalitet. Ytterligare steg kan visa sig bli nödvändiga. Kommissionen avser att lägga fram en bredare strategi om revision som tar upp sådana frågor som användningen av de internationella revisionsstandarderna "International Standards on Auditing (ISA)", inrättandet av en offentlig tillsyn över revisionsyrket och revisionskommittéernas roll.

(15) I denna rekommendation betonas revisionsyrkets ansvar för att upprätthålla revisorns oberoende. Om denna rekommendation inte leder till den önskade harmoniseringen kommer kommissionen att se över situationen inom tre år efter det att denna rekommendation har antagits med beaktande av den internationella utvecklingen på området. Denna översyn kommer särskilt behandla frågan om i vilken utsträckning denna rekommendation har haft någon inverkan på revisorers oberoende när de har tillhandahållit andra tjänster än revisionstjänster till revisionsklienter.

(16) I EU:s revisionskommitté och kontaktkommittén för redovisningsdirektiven råder allmän enighet om de grundläggande principerna i denna rekommendation.

(17) Denna rekommendation tillhandahåller en ram för beaktande av alla de allmänna frågor som rör revisorers oberoende. I avsnitt A anges de övergripande kraven vad gäller revisorers oberoende och diskuteras vilka personer reglerna om oberoende skall tillämpas på. I avsnitt B

granskas en rad särskilda omständigheter under vilka hot mot oberoendet kan uppkomma och ges vägledning om de åtgärder en revisor bör vidta för att minska hoten avseende enskilda revisionsuppdrag. Det bör påpekas att avsnitt B inte är avsett att ge en uttömmande förteckning över alla de omständigheter där hot mot revisorers oberoende kan uppkomma, utan revisorerna bör vara uppmärksamma på eventuella hot och vidta alla nödvändiga åtgärder i enlighet med principerna och riktlinjerna i denna rekommendation. De grundläggande principerna i avsnitt A och de viktiga skyddsåtgärder som anges i avsnitt B för särskilda omständigheter specificeras i en bilaga som innehåller relevanta förklaringar och vägledning. Viktiga termer definieras i tillägget.

HÄRIGENOM REKOMMENDERAS.

Att följande grundläggande principer genomförs i regler, normer eller föreskrifter om revisorers oberoende i Europeiska unionens medlemsstater:

A. RAM

Vid utförande av lagstadgad revision (*) måste revisorn⁽²⁾ vara oberoende av sin revisionsklient (*), i tanke såväl som till det yttre. En revisor bör inte utföra en lagstadgad revision om det finns finansiella förbindelser, affärsförbindelser, anställningsförhållanden eller andra förbindelser mellan revisorn och hans kund eller om sådana ytterligare tjänster tillhandahålls revisionsklienten som en omdömesgill och insatt tredje part skulle anse äventyra revisorns oberoende.

1. Objektivitet, integritet och oberoende

1. Objektivitet och yrkesmässig integritet bör vara de dominerande principer på vilka en revisor grundar sina uttalanden i revisionsberättelsen. Det huvudsakliga sätt på vilket en revisor kan visa för allmänheten att en lagstadgad revision utförs enligt dessa principer är genom att handla, och ses handla, oberoende.
2. Objektivitet (som ett sinnestillstånd) kan inte styrkas externt och integritet kan inte bedömas på förhand.
3. Utifrån principer och regler för revisorers oberoende bör det vara möjligt för en rimligt insatt tredje part att bedöma de förfaranden och åtgärder som en revisor vidtar för att undvika eller komma tillrätta med fakta och omständigheter som hotar eller riskerar hans objektivitet.

(*) Definieras i ordlistan.

(2) Definieras i ordlistan. Med begreppet "revisor" avses fysiska eller juridiska personer eller andra former av bolag eller sammanslutningar som, enligt bestämmelserna i åttonde direktivet om bolagsrätt (84/253/EEG), har godkänts av myndigheterna i en medlemsstat att utföra lagstadgad revision.

(1) K(2000) 3304, 15.11.2000.

2. Ansvar och räckvidd

1. Det är revisorns ansvar att säkerställa att kravet på revisors oberoende uppfylls.
2. Kravet på oberoende gäller
 - a) revisorn själv, och
 - b) de som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen.
3. De som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen är
 - a) alla personer som är direkt involverade i den lagstadgade revisionen (uppdragsteamet (*)), vilket inbegriper
 - i) revisionspartner (*), revisionschefer och revisionspersonal (revisionsteamet (*)),
 - ii) personal från andra yrkesgrupper som är involverade i revisionsuppdraget (t.ex. jurister, aktuarier, skattespecialister, IT-specialister, specialister inom medelsförvaltning),
 - iii) de som utför kvalitetskontroll eller har direkt tillsyn över revisionsuppdraget,
 - b) alla personer som ingår i beslutskedjan (*) för den lagstadgade revisionen, i revisionsbolaget (*) eller i ett nätverk (*) där bolaget är medlem,
 - c) alla personer i revisionsbolaget eller dess nätverk som till följd av andra omständigheter har en ställning som gör det möjligt att påverka den lagstadgade revisionen.

3. Risker och hot mot oberoendet

1. En revisors oberoende kan påverkas av olika typer av hot, exempelvis egenintresse, självgranskning, partsställning, förtrolighet eller tillit och hotelser.
2. Hur stor risken är för att en revisors oberoende kan komma att äventyras kan bestämmas genom att se på hur betydande dessa hot är, antingen var för sig eller i kombination med varandra, och hur de inverkar på revisors oberoende. För denna bestämning behöver man beakta de särskilda omständigheterna kring den lagstadgade revisionen i fråga.
3. Vid bedömning av riskerna för en revisors oberoende bör vederbörlig hänsyn tas till
 - a) de tjänster som tillhandahållits revisionsklienten under de senaste åren och de förbindelser som existerade med denna revisionsklient före uppdraget som revisor, och

- b) de tjänster som tillhandahållits revisionsklienten och förbindelserna med denna under den pågående lagstadgade revisionen.

4. System av skyddsåtgärder

1. Olika typer av skyddsåtgärder – som innefattar förbud, restriktioner, olika principer och rutiner samt offentliggörande – måste fastställas för att minska eller undanröja hoten mot revisorernas oberoende (se A. 3).
2. Förekomsten och verkan av olika skyddsåtgärder påverkar hur stor risken för oberoendet är.

4.1 Granskade företags skyddsåtgärder

4.1.1 Styrningsstrukturens inverkan på bedömningen av risken för oberoendet

Revisorn bör beakta huruvida det granskade företags styrningsstruktur tillhandahåller skyddsåtgärder för att minska hoten mot hans oberoende och hur dessa skyddsåtgärder genomförs. Skyddsåtgärderna innefattar

1. att revisorn utses av andra personer än det granskade företags ledning,
2. bevakning och kommunikation i det granskade företaget beträffande den lagstadgade revisionen och andra tjänster som revisionsbyrån eller dess nätverk tillhandahåller företaget.

4.1.2 Kontrollorganets involvering

1. Då ett företag av allmänt intresse har ett kontrollorgan (se A. 4.1.1), bör revisorn åtminstone en gång per år
 - a) skriftligen informera kontrollorganet om
 - i) den totala summan av de arvoden som han, revisionsbolaget och medlemmarna i dess nätverk har debiterat revisionsklienten och dess anknutna företag för tillhandahållandet av tjänster under den period som rapporten omfattar. Det totala beloppet bör delas upp på fyra breda tjänstekategorier: lagstadgade revisions-tjänster, tillkommande kvalitetssäkringstjänster (*), skatterådgivningstjänster samt övriga icke revisions-tjänster. Kategorin övriga icke revisionstjänster bör ytterligare delas upp i underkategorier i

(*) Definieras i ordlistan.

den mån de frågor som behandlas inom dessa väsentligen skiljer sig åt. Denna uppdelning i underkategorier bör åtminstone ge upplysningar om arvoden för tillhandahållande av finansiella IT-tjänster, internrevisions-, värderings-, rättstvist- och rekryteringstjänster. För varje (under-) tjänstekategori bör det finnas en separat analys av debiterade belopp och avtalade belopp samt befintliga förslag eller anbud avseende framtida uppdragskontrakt.

ii) närmare uppgifter om alla förbindelser mellan honom, revisionsbolaget och företagen i dess nätverk respektive revisionsklienten och dennes anknutna företag (*) som han tror rimligen kan anses påverka hans oberoende och objektivitet, och

iii) vidtagna skyddsåtgärder,

b) skriftligen bekräfta att, enligt hans yrkesmässiga bedömning, revisorn är oberoende i enlighet med bestämmelser och yrkesmässiga krav, och att hans objektivitet inte är äventyrad eller, om detta inte är fallet, förklara att han befarar att hans oberoende och objektivitet är äventyrad, och

c) eftersträva att diskutera dessa frågor med revisionsklientens kontrollorgan.

2. Då andra revisionsklienter än företag av allmänt intresse har ett kontrollorgan bör revisorn överväga huruvida liknande åtgärder är lämpliga.

4.2 Kvalitetssäkring

Kvalitetssäkringssystem som uppfyller minimikraven i kommissionens rekommendation om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen⁽¹⁾ är nödvändiga mekanismer som bidrar till att säkerställa revisorers efterlevnad av kravet på oberoende på medlemsstatsnivå.

4.3 Revisorns allmänna skyddsåtgärder

4.3.1 Ägande av och kontroll över revisionsbolag

Om revisorn är ett revisionsbolag måste minst en majoritet av bolagets röstetal (50 % plus en röst) innehas av personer som är bemyndigade att utföra lagstadgad revision i Europeiska unionen (revisorer⁽²⁾). Revisorns stadgar bör innehålla bestäm-

melser som garanterar att en ägare som inte är revisor inte kan få kontroll över revisionsbolaget⁽³⁾.

4.3.2 Revisionsbolags interna skyddssystem

1. En revisor bör inrätta och upprätthålla ett skyddssystem som en del av sin ledningsstruktur och interna kontrollstruktur för hela bolaget.

2. Hur detta system fungerar bör dokumenteras så att det kan omfattas av kvalitetssäkringssystem (se A. 4.2).

3. I allmänhet bör en revisionsbyrås skyddssystem innehålla följande:

a) En skriven policy för oberoende som tar upp nuvarande normer för oberoende, hot mot oberoendet och skyddsåtgärder i samband därmed.

b) Aktiv information i rätt tid om policyn och ändringar i den till alla partner, chefer och anställda, inbegripet regelbunden utbildning om policyn.

c) Lämpliga förfaranden som partner, chefer och anställda skall tillämpa för att uppfylla normerna för oberoendet, i det dagliga arbetet såväl som under särskilda omständigheter.

d) Utnämmande av personer som arbetar med revision på toppnivå (partner) som skall ansvara för uppdateringen av policyn, snabb information om denna uppdatering och tillsyn av att skyddssystemet fungerar på lämpligt sätt.

e) Dokumentation om varje revisionsklient, i vilken man sammanfattar de slutsatser som har dragits av hotbedömningen avseende revisorns oberoende och den därtill hörande riskutvärderingen avseende oberoendet. Dokumentationen bör innehålla skälen för dessa slutsatser. Om betydande hot noteras, bör dokumentationen innehålla en sammanfattning av de åtgärder som har vidtagits eller kommer att vidtas för att undvika eller undanröja risken för oberoendet, eller åtminstone minska den till en lämplig nivå.

(*) Definieras i ordlistan.

⁽¹⁾ K(2000) 3304, 15.11.2000.

⁽²⁾ Särskilt i detta avsnitt avses med "revisor" alla fysiska eller juridiska personer, eller andra former av bolag eller sammanslutningar, som enligt bestämmelserna i åttonde direktivet om bolagsrätt (84/253/EEG) är godkända av myndigheterna i medlemsstaterna att genomföra lagstadgad revision.

⁽³⁾ Detta stycke är inte tillämpligt på revisionsbolag för vilka medlemsstaten i fråga, i enlighet med artikel 2.1.b ii andra meningen i åttonde direktivet, inte kräver att en majoritet av röstetalet skall innehas av revisorer, förutsatt att alla aktier eller andra andelar i revisionsbolaget är ställda till viss man och kan överlåtas endast med samtycke av revisionsbolaget eller med godkännande av den nationella myndighet som är behörig att godkänna revisorer.

f) Intern övervakning av efterlevnaden av skyddspolicyn.

5. Offentliggörande av arvoden

1. Då en revisor eller, om revisorn är en fysisk person, ett bolag i vilket han ingår eller är partner har tagit emot arvoden från en revisionsklient för tjänster (revisionstjänster och andra tjänster) som tillhandahållits under den period som omfattas av kundens redovisning bör samtliga dessa arvoden offentliggöras på lämpligt sätt.
2. Medlemsstaterna eller deras tillsynsorgan bör kräva att arvoden offentliggörs om en revisionsklients reviderade redovisning skall offentliggöras i enlighet med nationell lag.
3. De totala intäkterna i form av arvoden bör delas upp i fyra kategorier: lagstadgade revisionstjänster, tillkommande kvalitetssäkringstjänster, skatterådgivningstjänster samt övriga icke revisionstjänster. Arvodena för övriga icke revisionstjänster bör ytterligare delas upp i underkategorier i den mån de frågor som behandlas inom dessa väsentligen skiljer sig åt. Denna uppdelning i underkategorier bör åtminstone ge upplysningar om arvoden för tillhandahållande av finansiella IT-tjänster, tjänster som rör internrevision, värdering, rättstvister och rekrytering och kategorierna av andra tjänster bör delas in ytterligare om tjänsterna skiljer sig betydligt från varandra. För varje tjänst i en kategori bör motsvarande siffra för föregående redovisningsperiod också anges. Dessutom bör uppgifter lämnas om den procentuella fördelningen av arvodena mellan de olika (under-) kategorierna.
4. När det gäller lagstadgad revision av sammanställd redovisning bör de arvoden som revisorn och medlemmarna i dennes nätverk erhållit för tjänster som de tillhandahållit revisionsklienten och dennes anknutna företag offentliggöras på motsvarande sätt.

B. SÄRSKILDA OMSTÄNDIGHETER

1. Finansiella intressen

1. Ett faktiskt eller nära förestående direkt eller indirekt finansiellt intresse i revisionsklienten eller dess anknutna företag, inbegripet derivatinstrument direkt kopplade därtill, kan hota revisorns oberoende, om det innehas av revisorn eller

någon annan person som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen (personer som anges i A. 2).

Revisorn måste bedöma hur betydande varje sådant hot är, identifiera skyddsåtgärder som kan minska den risk mot oberoendet som det innebär och vidta alla nödvändiga åtgärder. Detta kan innefatta att man avböjer eller avsäger sig revisionsuppdraget eller att den berörda personen utesluts från revisionsteamet. I tillämpliga fall, och särskilt när det gäller kunder som är företag av allmänt intresse, bör revisorn eftersträva att involvera kontrollorganet i denna process.

2. Finansiella intressen i revisionsklienten eller dess anknutna företag är oförenligt med revisorns oberoende ställning om

a) revisorn, revisionsbolaget eller en medlem i uppdrags-teamet eller beslutskedjan, eller en partner i bolaget eller ett företag i dess nätverk som arbetar vid ett "kontor" (*) som utför en betydande andel av arbetet inom ett revisionsuppdrag har

i) direkta finansiella intressen i revisionsklienten, eller

ii) indirekta finansiella intressen i revisionsklienten som är betydande för endera parten, eller

iii) (direkta eller indirekta) finansiella intressen i kundens anknutna företag som är av stor betydelse för endera parten,

b) en person enligt A. 2 har (direkta eller indirekta) finansiella intressen i revisionsklienten eller dess anknutna företag som är av stor betydelse för endera parten.

De berörda personerna bör således inte ha några sådana finansiella intressen. Då ett sådant intresse förvärfvas till följd av en yttre händelse (t.ex. arv, gåva, sammanslagning av företag eller bolag) måste det avyttras så snart som möjligt, men senast en månad efter det att personen har fått kännedom om, och rätt att förfoga över, det finansiella intresset. Under tiden behövs kompletterande skyddsåtgärder för att upprätthålla revisorns oberoende. Dessa kan innefatta en extra granskning av den berörda personens revisionsarbete eller att den berörda personen utesluts från allt viktigt beslutsfattande rörande den lagstadgade revisionen av kunden.

3. Revisorns oberoende kan också hotas av ett till synes obetydligt finansiellt intresse i en revisionsklient eller dess anknutna företag. Hotet är större, och antagligen oacceptabelt stort, om intresset varken har förvärvats eller innehas på vanliga kommersiella villkor och inte har förhandlats fram mellan av varandra oberoende parter. Det är revisorns ansvar att bedöma den risk som ett sådant intresse innebär och att säkerställa att alla nödvändiga åtgärder vidtas för att minska risken.

(*) Definieras i ordlistan.

2. Affärsförbindelser

1. Affärsförbindelser mellan å ena sidan revisorn, revisionsbolaget eller någon annan person som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av en lagstadgad revision (personer enligt avsnitt A. 2) och å andra sidan revisionsklienten, dennes anknutna företag eller dennes ledning, kan innebära ett hot mot revisorns oberoende på grund av egenintresse, partiskhet eller hotelser.

2. Affärsförbindelser, eller åtaganden att ingå sådana förbindelser, bör förbjudas såvida förbindelsen inte ingår i den normala affärsverksamheten och är oväsentligt med avseende på det hot som den innebär för revisorns oberoende.

Om tillämpligt och särskilt med avseende på kunder som är företag av allmänt intresse bör revisorn eftersträva att med revisionsklientens kontrollorgan diskutera alla fall där tvivel uppstår om huruvida en affärsförbindelse omfattas av den normala affärsverksamheten och saknar betydelse för revisorns oberoende.

3. Punkterna 1 och 2 ovan är inte tillämpliga på tillhandahållandet av revisionstjänster. Emellertid bör varken revisionsbolaget eller någon av medlemmarna i dess nätverk tillhandahålla revisionstjänster till

- a) en ägare i revisionsbolaget, eller
- b) ett anknutet företag till en sådan ägare, om ägaren kan ha en ställning som gör det möjligt att påverka eventuellt beslutsfattande inom revisionsbolaget i frågor som påverkar dess revisionsfunktion, eller
- c) ett företag där en person som har en övervakande eller ledande roll i det företaget kan ha en ställning som gör det möjligt att påverka något beslutsfattande inom revisionsbolaget i frågor som påverkar dess revisionsfunktion⁽¹⁾.

3. Anställning hos revisionsklienten

1. Det bör vara förbjudet för personer som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen att ha dubbel anställning, såväl hos revisionsbolaget (personer enligt avsnitt A. 2) om hos revisionsklienten eller dennes anknutna företag. Utlåning av

⁽¹⁾ Punkt 3 a och b gäller inte revisionsbolag för vilka medlemsstaten i fråga, i enlighet med artikel 2.1.b ii andra meningen i åttonde direktivet, inte kräver att en majoritet av röstetalet skall innehas av revisorer, förutsatt att alla aktier eller andra andelar i revisionsbolaget är ställda till viss man och kan överlåtas endast med samtycke av revisionsbolaget eller med godkännande från den nationella myndighet som är behörig att godkänna revisorer och förutsatt att en revisionsklient till ett sådant revisionsbolag inte har en ställning som gör det möjligt att påverka bolagets beslutsfattande i frågor som påverkar dess revisionsfunktion.

personal⁽²⁾ till en revisionsklient eller dess anknutna företag betraktas också som dubbel anställning. Om en av revisionsbolagets anställda har varit utlånad till en revisionsklient och skall ingå i ett uppdragsteam som kommer att arbeta med lagstadgad revision av den kunden, bör denna person inte ges revisionsansvar för någon av de funktioner eller verksamheter som han utfört eller övervakat under den tid han var utlånad (se även B. 5 nedan).

2. Vad gäller situationer då en person i uppdragsteamet lämnar revisionsbolaget och går över till en revisionsklient, bör revisionsbolagets policy och förfaranden (se A 4.3) innefatta

a) ett krav att personerna i uppdragsteamet omedelbart skall informera revisionsbolaget om det uppstår en situation som innebär att de kan komma att anställas av revisionsklienten,

b) att en sådan person i ett uppdragsteam omedelbart skall uteslutas från arbetet med revisionsuppdraget, och

c) en omedelbar granskning av det revisionsarbete som den person i uppdragsteamet som sagt upp sig eller slutat har utfört i samband med den pågående revisionen eller (om tillämpligt) den senast utförda revisionen. Denna granskning bör utföras av en överordnad yrkesman på revisionsområdet. Om den person som går över till kunden är en revisionspartner eller uppdragspartnern, bör granskningen utföras av en revisionspartner som inte varit involverad i revisionsuppdraget. (Om revisionsbolaget på grund av sin storlek inte har en partner som inte har varit involverad i revisionsuppdraget, kan det begära att granskningen utförs av en annan revisor eller begära råd av revisorskårens tillsynsorgan.)

3. Om en före detta medlem i ett uppdragsteam eller en person i beslutskedjan har gått över till en revisionsklient, bör revisionsbolagets policy och förfaranden garantera att inga band av betydelse kvarstår mellan bolaget och personen i fråga. Detta innefattar

a) att, oavsett om personen tidigare varit involverad i revisionsuppdraget, måste alla större tillgodohavanden och liknande finansiella intressen avslutas fullständigt (inbegripet pensionsförmåner), om de inte överenskommit genom i förväg ingångna avtal som inte kan påverkas av kvarvarande band mellan personen och revisionsbolaget,

b) att personen inte vidare deltar eller synes delta i revisionsbolagets verksamhet.

⁽²⁾ En person som är utlånad enligt ett personalutlåningsavtal, arbetar under kundens direkta kontroll och vidtar inga redovisningstransaktioner eller sammanställer originaldata som inte har granskats och godkänts av kunden.

4. En nyckelrevisionspartner som lämnar revisionsfirman för att börja arbeta hos revisionsklienten i en nyckelbefattning i företagsledningen (*) anses skapa en oacceptabelt hög risk med avseende på oberoendet. Därför måste en period av åtminstone två år ha förflutit innan en nyckelrevisionspartner kan anta en nyckelbefattning i företagsledningen.

4. Ledande eller övervakande roll hos revisionsklient

1. En person som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av en lagstadgad revision (personer enligt avsnitt A. 2) bör inte vara ledamot i något av revisionsklientens ledningsorgan (t.ex. styrelse) eller övervakande organ (t.ex. revisionskommitté eller klientens tillsynsorgan). Han bör inte vara ledamot i ett sådant organ i ett företag som direkt eller indirekt innehar mer än 20 % av röstetalet i kunden, eller i vilket kunden direkt eller indirekt innehar mer än 20 % av röstetalet.

2. Då en före detta medlem i uppdragsteamet får en ledande eller övervakande roll hos en revisionsklient är avsnitt B. 3.3 tillämpligt.

5. Accepterande av anställning hos revisionsbolag

Då en styrelseledamot eller chef hos revisionsklienten går över till revisionsbolaget, bör denna person inte delta i uppdragsteamet vid något tillfälle under de närmaste två åren efter det att han lämnat revisionsklienten. Om personen ingår i beslutskedjan, bör han inte delta i några viktiga beslut rörande revisionsuppdrag hos denne kund eller något av dennes anknutna företag vid något tillfälle under de närmaste två åren efter det att han lämnat revisionsklienten. Detta krav är också tillämpligt på före detta anställda hos revisionsklienten, såtillvida inte deras ansvar och uppgifter hos revisionsklienten är oväsentligt med avseende på revisionsfunktionen.

6. Familjeband och andra personliga relationer

1. En person som är revisor bör inte ta emot ett revisionsuppdrag om en nära familjemedlem

a) har en ledande befattning hos revisionsklienten,

b) har en ställning som gör att han direkt kan påverka upprättandet av revisionsklientens bokföring eller årsredovisning,

c) har ett finansiellt intresse i revisionsklienten (se B. 1), såtillvida det inte är obetydligt, eller

d) har en affärsförbindelse med revisionsklienten (se B. 2), såtillvida den inte ingår i den normala affärsverksamheten och saknar betydelse med hänsyn till det hot som den innebär för revisorns oberoende.

2. I ett revisionsbolag eller ett nätverk bör en person inte utses till att ingå i uppdragsteamet om en av hans nära familjemedlemmar uppfyller något av kriterierna i punkt 1 a–d ovan, inte heller en revisionspartner som arbetar vid ett "kontor" där någon av de övriga partnererna har en nära familjemedlem som uppfyller dessa kriterier.

Lämpliga skyddsåtgärder bör vidtas för att säkerställa att en medlem i beslutskedjan inte deltar i beslut som direkt rör revisionsuppdraget, om en av hans nära familjemedlemmar uppfyller något av kriterierna i punkt 1 a–d ovan, eller om han arbetar vid ett "kontor" där någon av partnererna har en nära familjemedlem som uppfyller dessa kriterier.

3. Revisorn bör överväga huruvida han eller någon annan person i uppdragsteamet eller beslutskedjan, eller någon person som arbetar vid ett "kontor" där han själv eller en sådan person arbetar, har några andra nära personliga relationer där liknande skyddsåtgärder behövs.

4. Bedömningen av fakta som rör en persons nära personliga relationer bör basera sig på den kunskap som revisorn och den berörda personen innehar. Personen i fråga bör ansvara för att informera revisorn om alla fakta och omständigheter som kan kräva skyddsåtgärder för att minska en oacceptabelt hög risknivå.

7. Andra tjänster än revision

7.1 Allmänt

1. Då en revisor, ett revisionsbolag eller ett företag i dess nätverk tillhandahåller andra tjänster än revisionsarbete till en revisionsklient eller till ett av dennes anknutna företag, måste revisorns allmänna skyddssystem (A 4.3) garantera att

a) de personer som är anställda av revisionsbolaget eller av ett företag i dess nätverk varken fattar beslut eller deltar i beslutsfattande för revisionsklientens eller ett av dennes anknutna företags eller dess lednings räkning i samband med tillhandahållandet av en annan tjänst än revision, och

(*) Definieras i ordlistan.

- b) då en risk för oberoendet kvarstår på grund av särskilda hot som följer av tjänstens karaktär, skall denna risk minskas till en godtagbar nivå.
2. Även om han inte deltar i beslutsfattandet hos revisionsklienten eller ett av dennes anknutna företag, bör revisorn överväga bland annat vilka av följande skyddsåtgärder som särskilt kan minska ett kvarstående hot mot oberoendet:
- a) Åtgärder för att minska risken i samband med självgranskning genom att dela upp ansvaret och kunskaperna när det gäller specifika uppdrag som inte är revisionsuppdrag.
- b) Rutinanmälan av alla revisionsuppdrag och andra uppdrag till de personer i revisionsbolaget eller nätverket som ansvarar för att skydda oberoendet, inbegripet bevakning av pågående verksamhet.
- c) Den lagstadgade revisionen granskas av en revisionspartner som inte är involverad i tillhandahållandet av tjänster till revisionsklienten eller till ett av dennes anknutna företag.
- d) En annan revisor utför en extern granskning eller man rådfrågar revisorskårens tillsynsorgan.
3. Om tillämpligt, och särskilt när det gäller kunder som är företag av allmänt intresse bör revisorn eftersträva att diskutera tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster till en revisionsklient eller ett av dennes anknutna företag med kundens kontrollorgan (se A. 4.1.2).

7.2 Exempel – analys av specifika situationer

7.2.1 Upprättande av räkenskaper och redovisning

1. Ett självgranskningshot existerar då en revisor, ett revisionsbolag, ett företag i ett nätverk eller en partner, chef eller anställd i dessa deltar i upprättandet av revisionsklientens räkenskaper eller redovisning. Hur betydande hotet är beror på utsträckningen av dessa personers involvering i processen och graden av allmänt intresse.
2. Självgranskningshotet anses alltid vara för betydande för att möjliggöra deltagande i upprättandeprocessen, om inte den tillhandahållna hjälpen endast är av teknisk eller mekanisk karaktär och de råd som ges endast är av informativ karaktär.
3. När det gäller lagstadgad revision av kunder som är företag av allmänt intresse anses emellertid tillhandahållande av någon annan sådan hjälp än den som ligger inom ramen för

revisionsmandatet orsaka en oacceptabelt hög risk för oberoendet, och bör därför förbjudas.

7.2.2 Utformning och införande av finansiella informationstekniska system

1. Tillhandahållande av tjänster från revisorn, revisionsbolaget eller ett företag i dess nätverk till en revisionsklient som innefattar planering och genomförande av finansiella informationstekniska system som används för att ta fram information som skall ingå i revisionsklientens redovisning kan ge upphov till ett självgranskningshot.
2. Självgranskningshotet anses vara för betydande för att det skall vara tillåtet för en revisor, ett revisionsbolag eller ett företag i dess nätverk att tillhandahålla sådana tjänster, om inte
- a) revisionsklientens ledning skriftligen bekräftar att den tar på sig ansvaret för det allmänna systemet för internkontroll,
- b) revisorn har försäkrat sig om att revisionsklientens ledning inte förlitar sig på det utförda systemarbetet som den primära grunden för att avgöra om den interna kontrollen och den finansiella rapporteringen är tillräckliga,
- c) projektet för utformning av ett finansiellt informationstekniskt system grundar sig på specifikationer som fastställts av revisionsklientens ledning, och
- d) projektet utförs på annat sätt än som totalentreprenad (dvs. består av programutveckling, hårdvarukonfiguration och implementering av båda dessa); i annat fall bör revisionsklienten eller dennes ledning uttryckligen ange i den skriftliga bekräftelse som krävs enligt punkt a att de tar på sig ansvaret för
- i) planerings-, genomförande-, och utvärderingsprocessen, inbegripet alla beslut rörande denna, och
- ii) driften av systemet, inbegripet data som systemet använder eller genererar.

Dessa bestämmelser skall inte begränsa de tjänster en revisor, ett revisionsbolag eller en medlem i dess nätverk utför i samband med bedömning, planering och genomförande av intern redovisningskontroll och riskhanteringskontroll, förutsatt att dessa personer inte är anställda eller har en chefsbefattning.

3. I fall som inte är förbjudna enligt punkt 2 bör revisorn överväga huruvida ytterligare skyddsåtgärder behövs för att minska ett kvarstående självgranskningshot. I synnerhet huruvida tjänster som innebär planering och genomförande av finansiella informationstekniska system bör tillhandahållas endast av ett expertteam med annan personal (inbegripet uppdragspartner) och andra rapporteringsvägar än de som uppdragsteamet använder sig av.

7.2.3 Värderingstjänster

1. Ett självgranskningshot föreligger då en revisor, ett revisionsbolag, ett företag i ett nätverk eller en partner, chef eller anställd i dessa tillhandahåller revisionsklienten värderingstjänster som resulterar i utarbetandet av en värdering som skall ingå i kundens redovisning.

2. Självgranskningshotet anses vara för stort för att det skall vara tillåtet att tillhandahålla värderingstjänster som leder till värdering av belopp som är väsentliga i förhållande till redovisningen och där värderingen ger utrymme för en hög grad av subjektivitet beroende på den berörda postens karaktär.

3. I fall som inte är förbjudna enligt punkt 2 bör revisorn överväga huruvida ytterligare skyddsåtgärder behövs för att minska ett kvarstående självgranskningshot, i synnerhet då en värderingstjänst endast bör tillhandahållas av ett expertteam med annan personal (inbegripet uppdragspartner) och andra rapporteringsvägar än de som uppdragsteamet använder.

7.2.4 Deltagande i revisionsklientens interna revision

1. Självgranskningshot kan uppkomma under vissa omständigheter då en revisor, ett revisionsbolag eller ett företag i ett nätverk tillhandahåller revisionsklienten tjänster i samband med den interna revisionen.

2. För att minska självgranskningshotet vid deltagande i en revisionsklientens interna revisionsarbete, bör revisorn vidta följande åtgärder:

a) Försäkra sig om att revisionsklientens ledning eller kontrollorgan hela tiden ansvarar för

i) det allmänna systemet för internkontroll (dvs. upprätthållande och underhåll av interna kontroller, inbegripet dagliga kontroller och processer i samband med godkännande, utförande och bokföring av transaktioner),

ii) att bestämma räckvidden, risken och frekvensen hos de interna revisionsförfaranden som skall utföras, och

iii) att beakta och vidta åtgärder till följd av iakttagelser och rekommendationer som härrör från internrevision eller lagstadgad revision.

Om revisorn inte är övertygad om att detta är fallet, bör varken han eller revisionsbolaget eller något företag i dess nätverk delta i revisionsklientens interna revision.

b) Inte utan tillräcklig granskning godta resultatet av interna revisionsprocesser för användning i en lagstadgad revision. Detta förutsätter även att den i fråga varande lagstaddade revisionen i efterhand bedöms av en revisionspartner som varken är involverad i den lagstaddade revisionen eller i den interna revisionen.

7.2.5 Företrädande av revisionsklient vid tvistlösning

1. Ett hot till följd av partiskhet uppkommer då en revisor, ett revisionsbolag, ett företag i ett nätverk eller en partner, chef eller anställd vid dessa företräder revisionsklienten vid lösningen av en tvist. Ett självgranskningshot kan också uppkomma då en sådan tjänst innefattar en bedömning av revisionsklientens chanser att vinna en tvist, och därigenom påverkar de belopp som skall ingå i redovisningen.

2. Det hot som uppkommer till följd av partiskhet eller självgranskning anses vara för stort för att det skall vara möjligt för en revisor, ett revisionsbolag, ett företag i ett nätverk eller en partner, chef eller anställd vid dessa att företräda en revisionsklient vid lösningen av en tvist som omfattar frågor som rimligen kan förväntas ha en väsentlig inverkan på kundens redovisning och då ärendet i fråga är av ett slag som ger stort utrymme för subjektivitet.

3. I fall som inte är förbjudna enligt punkt 2 bör revisorn överväga huruvida ytterligare skyddsåtgärder behövs för att minska ett kvarstående hot orsakat av partiskhet. Dessa åtgärder kan innefatta att använda personal (inbegripet uppdragspartner) som inte har kopplingar till uppdragsteamet och som har egna rapporteringsvägar.

7.2.6 Rekrytering av personer till ledande befattningar

1. Då en revisor, ett revisionsbolag, ett företag i dess nätverk eller en partner, chef eller anställd i dessa är involverad i rekryteringen av chefer eller nyckelpersoner till revisionsklienten kan olika hot mot oberoendet uppkomma. Dessa hot kan uppkomma till följd av egenintresse, tillit eller hotelser.
2. Innan en revisor accepterar ett uppdrag som innebär hjälp med att rekrytera chefer eller nyckelpersoner, bör han bedöma de nuvarande hoten och framtida hot mot oberoendet som kan uppkomma. Han bör därefter överväga lämpliga skyddsåtgärder för att minska sådana hot.
3. Vid rekrytering av personal till finansiella eller administrativa nyckelbefattningar är hoten mot revisorns oberoende av mycket stor betydelse. Därför bör revisorn noggrant överväga huruvida det kan uppstå situationer då till och med tillhandahållandet av en förteckning över potentiella kandidater till sådana befattningar kan förorsaka en oacceptabelt hög risk för oberoendet. När det gäller lagstadgad revision av företag av allmänt intresse anses risken för oberoendet vara alltför stor för att det skall vara tillåtet att tillhandahålla en sådan förteckning över kandidater.
4. I samtliga fall bör beslutet om vem som skall anställas alltid fattas av revisionsklienten.

8. Arvoden för revision och arvoden för andra tjänster

8.1 Resultatberoende arvoden

1. Avtal om arvoden för revisionsuppdrag där ersättningsens belopp beror på den tillhandahållna tjänstens resultat ger upphov till hot till följd av egenintresse och partiskhet som anses innebära en oacceptabelt hög risk för oberoendet. Det krävs därför att
 - a) revisionsuppdrag aldrig bör tas mot resultatberoende arvode, och
 - b) för att undvika att ge intryck av att uppdraget utförs mot resultatberoende arvode bör beräkningsgrunden för revisionsarvodena varje år överenskommas på förhand. Därvid bör utrymme tillåtas för variationer så att man kan beakta oförutsedda faktorer i arbetet.
2. Hot mot oberoendet kan också uppkomma genom avtal om resultatberoende arvoden för andra tjänster än revisions-tjänster som revisorn, revisionsbolaget eller ett företag i dess nätverk tillhandahåller en revisionsklient eller ett av dennes

anknutna företag. Revisorns skyddssystem (se A. 4.3.2) bör därför garantera att

- a) sådana avtal aldrig ingås utan att man först bedömer den risk för oberoendet som de kan skapa och försäkras sig om att lämpliga skyddsåtgärder är tillgängliga för att minska risken till en godtagbar nivå, och
- b) revisorn, om han anser att det inte finns lämpliga skyddsåtgärder som motverkar hoten mot oberoendet, måste antingen avböja detta uppdrag eller avsäga sig revisionsuppdraget för att kunna ta emot detta arbete.

8.2 Förhållandet mellan totalt arvode och total intäkt

1. En revisors, ett revisionsbolags eller ett nätverks tillhandahållande av tjänster (revisionstjänst eller annan tjänst) till en revisionsklient eller dennes anknutna företag bör inte tillåtas skapa ett finansiellt beroende av den revisionsklienten eller kundgruppen, varken faktiskt eller till det yttre.
2. Ett finansiellt beroende anses föreligga då det totala arvode (för revisionstjänster och andra tjänster) som ett revisionsbolag eller ett nätverk erhåller eller kommer att erhålla från en revisionsklient och dess anknutna företag står för en otillbörligt hög andel av de totala intäkterna varje år under en femårsperiod.
3. Revisorn bör också beakta huruvida det förekommer vissa arvodesarrangemang med en revisionsklient och dess anknutna företag som kan uppfattas skapa ett finansiellt beroende hos en person som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen (personer enligt A. 2).
4. I samtliga fall bör revisorn, revisionsbolaget eller nätverket kunna visa att det inte förekommer något finansiellt beroende i förhållande till en viss revisionsklient eller dess anknutna företag.

8.3 Arvoden som förfallit till betalning

Då arvoden för revision eller annat arbete förfallit till betalning för avsevärd tid sedan och den summa som är obetald, ensam eller tillsammans med arvoden för pågående uppdrag kan betraktas som ett betydande lån (se även B. 2), anses hotet till följd av egenintresse vara så stort att en revisor inte bör acceptera nya uppdrag från samma kund eller, om lämpligt och praktiskt genomförbart, bör avsäga sig det pågående uppdraget. Situationen bör granskas av en partner som inte har varit involverad i tillhandahållandet av tjänster till kunden. Om en sådan granskning inte kan utföras, bör situationen granskas av en extern revisor. Alternativt bör man rådfråga revisorskårens tillsynsorgan.

8.4 Prissättning

En revisor måste kunna visa att arvudet för ett revisionsuppdrag är tillräckligt i förhållande till den tid och kompetens som krävs för uppgiften och för iakttagande av alla redovisningsstandarder och riktlinjer samt utförande av kvalitetskontroller. Han bör också kunna visa att de avdelade resurserna är minst de som man skulle avdela till annat liknande arbete.

9. Rättstvister

1. Hot till följd av egenintresse såväl som partiskhet kan uppkomma om en rättstvist föreligger, eller kan förväntas, mellan revisorn, revisionsbolaget eller någon annan person som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen (personer enligt A. 2) och en revisionsklient eller dennes anknutna företag. Alla revisionstjänster och andra tjänster som tillhandahållits kunden måste beaktas vid bedömningen av dessa hot.
2. Då revisorn ser att ett sådant hot kan uppkomma, bör han diskutera fallet med revisionsklientens kontrollorgan eller, i avsaknad av ett sådant organ, med revisorskårens tillsynsorgan. Hoten mot revisorns oberoende kan antas bli betydande om det finns stor sannolikhet för en rättstvist som är av väsentlig betydelse för endera av de involverade parterna, eller en rättstvist som ifrågasätter en tidigare lagstadgad revision, eller om en rättstvist av väsentlig betydelse pågår. Revisorn bör avsäga sig uppdraget så snart sådana omständigheter framkommer, om detta är förenligt med nationell lag.

10. Överordnad personal som arbetat länge för en revisionsklient

1. Hot till följd av tillit eller förtrolighet kan uppkomma då vissa medlemmar i uppdragsteamet arbetat regelbundet och under lång tid med ett uppdrag för en revisionsklient, särskilt då det rör sig om revisionsklienter som är företag av allmänt intresse.
2. För att minska dessa hot när det gäller revision av ett företag av allmänt intresse, krävs det att revisorn
 - a) åtminstone byter ut de huvudansvariga revisionspartners (*) som har en nyckelställning i uppdragsteamet (inbegripet uppdragspartnern) inom sju år efter det att de utsetts till uppdragsteamet. Utbyta huvudansvariga revisionspartners bör inte tillåtas återvända till uppdraget för revisionsklienten förrän minst två år har förflutit sedan den dag då de byttes ut, och
 - b) beaktar den risk för oberoendet som kan uppkomma genom att andra medlemmar i uppdragsteamet arbetat länge för samma kund och vidtar lämpliga skyddsåtgärder för att minska denna risk till en godtagbar nivå.
3. Också då det rör sig om andra revisionsklienter än företag av allmänt intresse är det att föredra att de förfaranden som anges i punkt 2 ovan tillämpas. Om revisionsbolaget emellertid inte har möjlighet att arrangera så att huvudansvariga revisionspartners roterar mellan olika kunder bör revisorn bestämma vilka andra skyddsåtgärder som bör vidtas för att minska risken för oberoendet till en godtagbar nivå.

Denna rekommendation riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdad i Bryssel den 16 maj 2002.

På kommissionens vägnar

Frederik BOLKESTEIN

Ledamot av kommissionen

(*) Definieras i ordlistan.

BILAGA

Kommentarerna nedan ger ytterligare ledning avseende tolkningen av de grundläggande principerna i rekommendationen.

A. RAM

Det grundläggande testet för att avgöra effektiviteten hos den metod som en revisor väljer för att minska hot och risker mot hans oberoende i samband med ett visst revisionsuppdrag är huruvida en rimligt insatt tredje part, som känner till alla relevanta fakta och omständigheter i ett visst revisionsuppdrag, skulle anse att revisorn gör en objektiv och opartisk bedömning i alla frågor som han ställs inför.

Revisorn bör ha en tydlig uppfattning om vad som menas med objektivitet, vilket är ett sinnestillstånd, och oberoende, rent faktiskt såväl som till det yttre. När han överväger om han kan utföra en objektiv och oberoende revision, bör han beakta en lång rad faktorer och frågor. Dessa bör innefatta följande: Vilka personer, utöver honom själv, kan påverka resultatet av revisionen i fråga? Finns det några existerande eller potentiella hot eller risker som en rimligt insatt tredje part skulle kunna anse äventyrar hans oberoende? Vilka skyddsåtgärder kan undanröja eller minska dessa hot och risker och visa att han är oberoende? I vissa fall är den enda skyddsåtgärd som med säkerhet kan visa hans oberoende att han avstår ifrån vissa förbindelser med revisionsklienten.

1. OBJEKTIVITET, INTEGRITET OCH OBEROENDE

Allmänhetens kunskap om de etiska krav som gäller för revisorer är en förutsättning för att allmänheten skall kunna lita på att lagstadgad revision utförs i allmänhetens intresse, att de granskade redovisningarna är tillförlitliga och att revisorskåren förmår att spela sin tillbörliga roll i revisionsprocessen. Detta innefattar även kunskap om de sätt på vilka man kan kontrollera att sådana krav uppfylls. Det är därför viktigt att det finns en gemensam tolkning av vad som menas med "kravet på revisorers oberoende" ⁽¹⁾, hur det hänger samman med de etiska kraven på "objektivitet" och "integritet" ⁽²⁾ samt hur och i vilken utsträckning det är möjligt att objektivt bedöma om dessa krav är uppfyllda.

Det slutliga målet med lagstadgad revision är att göra ett objektivt uttalande i revisionsberättelsen. Det viktigaste sätt på vilket en revisor kan visa att han förmår åstadkomma en sådan revisionsberättelse är att visa att han utför revisionsarbetet på ett objektivt sätt. För att lyckas med detta måste han agera med ärlighet, uppriktighet, integritet (vilket innebär ett hederligt handlingssätt och sanningsenlighet) och fri från intressekonflikter som kan äventyra hans oberoende.

Varken objektivitet eller integritet är lätta att testa eller bekräfta externt. Därför har medlemsstaterna och revisorskåren tagit fram regler och riktlinjer som framhäver dessa principers företräde och tydliggör revisorernas etiska ansvar.

Kravet att en revisor skall vara oberoende gäller både

- oberoende i tanken, dvs. ett sinnestillstånd där man tar hänsyn till alla överväganden som är relevanta för uppgiften i fråga, men inga andra, och
- oberoende till det yttre, dvs. att man undviker fakta och omständigheter som är av så stor betydelse att en rimligt insatt tredje part skulle ifrågasätta revisorns förmåga att handla objektivt.

En revisors oberoende kan testas genom att man först ser på de relevanta omständigheter som revisorn befinner sig i, särskilt alla de förbindelser eller intressen som har betydelse för hans arbete.

Oberoende är inte en absolut norm som en revisor måste uppnå, fri från alla ekonomiska, finansiella och andra förbindelser som kan förefalla medföra någon form av beroende. Ett sådant tillstånd är uppenbarligen omöjligt, eftersom alla i någon mån är beroende av eller har relationer till andra personer.

⁽¹⁾ Se artikel 24 i åttonde direktivet om bolagsrätt, där det krävs att medlemsstaterna skall föreskriva att revisorer måste vara oberoende i enlighet med lagen i den medlemsstat som kräver revisionen.

⁽²⁾ Se även artikel 23 i åttonde direktivet om bolagsrätt, där det krävs att medlemsstaterna skall föreskriva att revisorer skall utföra revision med yrkesmässig omsorg.

Det är möjligt att objektivt testa om en revisor uppfyller kravet på oberoende inom ramen för en övervakningsprocess. Man ser då först på de relevanta omständigheter som revisorn befinner sig i, särskilt eventuella förbindelser eller intressen som har samband med hans arbete. Därefter ser man på om dessa intressen eller förbindelser skulle föranleda en rimligt insatt tredje part, som känner till alla omständigheter, att anse att revisorn är oberoende, dvs. förmår göra en objektiv och opartisk bedömning i alla frågor som omfattas av revisionsuppdraget. I denna bemärkelse kan oberoendet anses representera integritet och objektivitet och granskas av en rimligt insatt tredje part.

2. ANSVAR OCH RÄCKVIDD

Ansvar

Det är revisorns ansvar, oberoende av om denne är en fysisk eller juridisk person, att generellt följa nationell lag och nationella yrkesregler för lagstadgad revision. Detta innefattar regler om oberoende.

Vid en lagstadgad revision är det den som utsetts till revisor som ansvarar för att säkerställa att kravet på revisors oberoende följs. Detta krav gäller inte endast honom själv och den organisation som utgör revisionsbolaget (under antagandet att detta inte är samma juridiska person som revisorn), utan också alla andra personer som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen.

Den revisor, eller – om revisorn är en person – det revisionsbolag som utför revisionsarbetet, bör ha lämpliga system för vidtagande av alla rimliga åtgärder för att säkerställa att personer i bolaget följer dess policy och förfaranden för oberoende (se även A. 4.3). Dessa system kan exempelvis omfatta den interna organisationen, anställningsavtal och påföljder.

Om en revisor är medlem i ett nätverk bör han vidta alla rimliga åtgärder för att säkerställa att enheterna i detta nätverk, deras ägare, aktieägare, partner, chefer och anställda – i den mån de har en ställning som gör att de kan påverka revisionen – alla uppfyller de regler för oberoende som tillämpas inom den jurisdiktion där revisionsberättelsen kommer att ges ut. Detta kan uppnås t.ex. genom

- avtal som möjliggör för revisorn att införa regler om oberoende som skall följas av företagen i nätverket, deras partner (*), chefer och anställda i förhållande till hans revisionsklienter, inbegripet förfaranden för kvalitetsgranskning mellan bolagen och extern kvalitetssäkring,
- att regelbundet tillhandahålla de bolag som är medlemmar i nätverket information om revisionsklienterna och kräva att dessa bolag regelbundet tillhandahåller information om sin egen verksamhet och sina finansiella förbindelser med sådana kunder; detta informationsutbyte är nödvändigt för att identifiera alla förbindelser som de bolag som deltar i nätverket eventuellt har med en revisionsklient och dess anknutna företag och som kan påverkas av revisorns policy för oberoende,
- obligatoriska samråd mellan bolagen i alla fall då tvivel uppstår om huruvida revisorns oberoende kan äventyras av hans revisionsklients förbindelser med något av de bolag som ingår i nätverket.

Dessa instrument kan också vara lämpliga för att skydda oberoendet i fall då underleverantörer eller ombud för revisorn eller revisionsbolaget som inte ingår i nätverket deltar i revisionen.

När det gäller revisionsuppdrag där revisorn är ett revisionsbolag är det i allmänhet uppdragspartnern (*) som har ansvaret för att bestämma vilka personer som skall omfattas av kravet på oberoende, och vilka instrument och regler som lämpligen kan tillämpas på dem. Denne person måste kunna göra lämpliga professionella bedömningar för att fullgöra sin uppgift, eftersom det är hans ansvar att bedöma huruvida kravet på oberoende uppfylls. Han bör även underrättas om alla förbindelser som rör revisionen, eller andra förbindelser, som revisorn, revisionsbolaget eller nätverket har med kunden (se även "Revisionsbolags policy för oberoende" i A. 4.3.2).

(*) Definieras i ordlistan.

Bestämning av räckvidden

En revisor måste inse att hot mot hans oberoende kan uppkomma inte endast genom hans egna förbindelser med revisionsklienten, utan även genom andra direkta eller indirekta förbindelser med andra personer och företag inom ramen för hans verksamhet eller på revisionsområdet. En revisor måste bedöma de faktiska och potentiella hot som uppstår till följd av kundens förbindelser med de fysiska och juridiska personerna i uppdragsteamet, revisionsbolaget och eventuella nätverk där det ingår. Han måste också ta hänsyn till förbindelser med andra personer, exempelvis revisionsbolagets eller revisionsklientens underleverantörer eller ombud, inbegripet de som arbetar med annat än revision. Kort sagt måste han identifiera varje person som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av en lagstadgad revision.

När en revisor överväger vilka personer som skall omfattas av kravet på oberoende, måste han beakta en rad faktorer. Dessa kan innefatta revisionsklientens storlek samt juridiska och organisatoriska struktur samt revisionsbolagets och dess eventuella nätverks storlek, struktur och interna organisation. Revisorn bör även beakta volym och slag av tjänster som revisionsbolaget eller företag i dess nätverk tillhandahåller revisionsklienten.

I till exempel ett litet revisionsbolag med fyra eller fem partner som är revisor för ett företag med tre filialer som alla är belägna i samma medlemsstat, bör reglerna om oberoende vanligen vara tillämpliga på

- uppdragspartnern, revisionsteamet och alla partner i beslutskedjan,
- varje partner som har ansvar för andra tjänster än revisionstjänster till samma kund, och
- varje annan person i bolaget som har, eller kan anses ha, en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen.

Om revisorn för ett medelstort multinationellt företag är ett bolag i ett nätverk, kan reglernas räckvidd utvidgas till att omfatta

- uppdragspartnern och revisionsteamet hos revisorn,
- alla partner och medlemmar i revisionsteamet i samma bolag eller i ett annat företag i nätverket som deltar i granskningen av kundens företag i andra länder, inbegripet personer vid centraliserade avdelningar eller specialenheter som bidrar till detta arbete,
- varje partner i samma bolag eller i ett annat företag i nätverket som deltar i tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster till kunden,
- varje partner i beslutskedjan (antingen i den jurisdiktion där revisionsberättelsen skall ges ut eller i andra länder där revisionsarbete eller annat arbete utförs för revisionsklienten), och
- varje annan person i bolaget eller i ett företag i nätverket som har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen.

I båda fallen tillämpas kraven på oberoende lika på alla som omfattas av dem. Skillnaden ligger i det antal personer som revisorn bör överväga att tillämpa dessa krav på.

Andra personer än medlemmar i uppdragsteamet eller beslutskedjan

Revisorn bör överväga vilka andra personer som, även om de inte ingår i uppdragsteamet eller beslutskedjan, kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen. Dessa kan var till exempel följande:

- Ägare eller aktieägare i revisionsbolaget med potentiellt inflytande till följd av sitt stora röstetal. Då det till exempel finns endast några få ägare eller aktieägare i ett revisionsbolag, kan varje ägare eller aktieägare anses ha en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av en lagstadgad revision.
- Personer med ansvar för övervakning eller direkt ledning av revisionsfunktionen på olika nivåer på ställen där medlemmar i revisionsteamet är anställda.
- Andra partner på revisionsområdet eller inom andra områden med potentiellt inflytande till följd av sin arbetsrelation till en medlem i revisionsteamet. Beroende på faktorer som exempelvis kontorets, verksamhetsenhetens, revisionsbolagets eller till och med nätverkets storlek och interna organisation kan alla partner vid en sådan enhet anses ha en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen.

Revisorn måste också överväga om det eventuellt finns personer utanför revisionsbolaget eller dess nätverk som genom sina förbindelser med personer i bolaget eller koncernen har, eller kan antas ha, möjlighet att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen. Exempel på sådana personer är följande:

- Familjemedlemmar eller andra personer med vilka medlemmarna i uppdragsteamet eller beslutskedjan har nära personlig kontakt och som har stora finansiella intressen i revisionsklienten eller innehar en nyckelposition hos kunden eller hos ett företag med stora intressen i revisionsklienten (se B. 6).
- Personer eller företag som har finansiellt betydande affärsförbindelser med antingen revisorn och hans bolag eller med revisionsklienten. Dessa kan vara större leverantörer, kunder eller entreprenörer.

Revisorn bör identifiera de personer i revisionsbolaget eller nätverket vars arbete inom ramen för revisionsuppdraget antingen faktiskt eller till det yttre kan påverkas av sådant externt inflytande, emedan han inte kan tvinga personer utanför revisionsbolaget eller nätverket att iaktta reglerna om oberoende.

3. RISKER OCH HOT MOT OBEROENDET

För att undvika eller klara upp fakta och omständigheter som kan äventyra en revisors oberoende är det viktigt att först identifiera de hot mot oberoendet som uppkommer under särskilda omständigheter. För det andra behöver man utvärdera hur betydande hoten är för att kunna bestämma hur stor risken är att en revisors oberoende kan komma att äventyras.

Ju tydligare en revisor förmår identifiera typen av hot, desto bättre kan han bedöma hur stor risk de skapar för hans oberoende. På basen av deras allmänna karaktär kan följande typer av hot mot oberoendet urskiljas:

- *Egenintresse*: Revisorns oberoende kan hotas av en konflikt med hans egna finansiella intressen eller andra egna intressen (dvs. direkta eller indirekta finansiella intressen i kunden, alltför stort beroende av arvoden från kunden för revisionstjänster eller andra tjänster, önskan att få in till betalning förfallna arvoden, rädsla för att förlora kunden).
- *Självgranskning*: Detta har att göra med svårigheten att bibehålla objektiviteten vid självgranskningsförfaranden (t.ex. då man fattar beslut, eller deltar i beslut, som uteslutande bör fattas av revisionsklientens ledning, eller då en produkt eller en bedömning från ett tidigare revisionsuppdrag eller annat uppdrag som revisorn eller hans bolag utfört måste ifrågasättas eller omvärderas för att nå en slutsats om en pågående revision).
- *Partiskhet*: Revisorns oberoende kan hotas om revisorn främjar eller motverkar sin kunds ställning i en rättsprocess eller annan situation (t.ex. då revisorn handlar med eller främjar försäljningen av aktier eller värdepapper i kunden eller företräder kunden i en rättstvist eller då kunden driver en process mot revisorn).
- *Förtrolighet och tillit*: Risk för att revisorn påverkas alltför mycket av kundens personlighet och kvalitéer, och därför blir för vänligt inställd till kundens intressen genom till exempel alltför långvariga och nära relationer med kundens personal, vilket kan resultera i alltför stor tillit till kunden och en inte tillräckligt objektiv prövning av de uppgifter som han lämnar.
- *Hotelser*: Täcker möjligheten att revisorn kan avskräckas från att handla objektivt till följd av hotelser eller rädsla för till exempel en inflytelserik eller dominerande kund.

Hur betydande ett visst hot är beror på en rad (kvantifierbara och icke-kvantifierbara) faktorer, exempelvis dess tyngd, den eller de involverade personernas ställning, vilken typ av hot det rör sig om och den allmänna revisionsmiljön. När revisorn utvärderar hur betydande ett hot är måste han också beakta att olika slags hot kan uppkomma under samma uppsättning omständigheter. Under en viss uppsättning omständigheter kan ett hot anses vara betydande om det, med hänsyn till alla dess kvantitativa och kvalitativa aspekter var för sig och i kombination med andra, ökar risken för oberoendet till en oacceptabelt hög nivå.

4. SYSTEM AV SKYDDSÅTGÄRDER

Då hot mot en revisors oberoende föreligger, bör revisorn alltid överväga om lämpliga skyddsåtgärder har vidtagits för att undanröja hoten eller minska deras betydelse till en acceptabel nivå samt dokumentera dessa. De skyddsåtgärder som bör användas avser olika förpliktelser i revisionsmiljön, innefattande revisionsklientens styrningsstruktur (se A. 4.1), hela systemet för självreglering, offentlig reglering och tillsyn av revisorskåren, inbegripet disciplinära påföljder (se A. 4.2), samt revisorns system för intern kvalitetskontroll (se A. 4.3).

Graden av risk för oberoendet

Graden av risk för oberoendet kan uttryckas som en punkt på en skala som sträcker sig från "ingen risk för oberoendet" till "maximal risk för oberoendet". Även om den inte kan mätas exakt, kan graden av risk för oberoendet i samband med en viss verksamhet, förbindelse eller andra omständigheter, som kan utgöra ett hot mot en revisors oberoende, beskrivas som en punkt på denna skala.

Revisorn och varje annan person som deltar i ett beslut om revisorns oberoende i förhållande till hans kund (dvs. tillsynsorgan, andra revisorer som man vänder sig till för att få råd) bör utvärdera huruvida den risk för oberoendet som uppkommer genom vissa verksamheter, förbindelser eller omständigheter är godtagbar. För denna utvärdering krävs att dessa personer bedömer huruvida befintliga skyddsåtgärder undanröjer eller i tillräcklig grad minskar de hot mot oberoendet som uppkommer genom dessa verksamheter, förbindelser eller omständigheter. Om de inte gör det, måste beslut fattas om vilka ytterligare skyddsåtgärder (inbegripet förbud) eller kombinationer av skyddsåtgärder som behövs för att minska risken för oberoendet, och därigenom sannolikheten att objektiviteten äventyras, till en acceptabelt låg nivå.

4.1 Granskade företags skyddsåtgärder

4.1.1 Styrningsstrukturens inverkan på bedömningen av risken för oberoendet

När man analyserar revisionsklientens styrning och ansvar när det gäller att skydda dess revisors oberoende, bör man skilja mellan styrningsstrukturen hos ett företag av allmänt intresse (*) och styrningsstrukturen hos en revisionsklient som är av relativt litet allmänt intresse. Denna åtskillnad är relevant både när det gäller företagsstyrningen, som särskilt syftar till att skydda faktiska och potentiella investerare, och när det gäller allmänhetens uppfattning av revisorns oberoende.

Revisionsklienter av allmänt intresse

När det gäller hur oberoendet i förhållande till en kund som är ett företag av allmänt intresse (*) uppfattas, måste revisorn ta hänsyn till alla de olika möjliga uppfattningarna hos allmänheten på nationell, regional och till och med internationell nivå. I detta sammanhang spelar företagsstyrningen en viktig roll när det gäller att skydda revisorernas oberoende.

Revisorer utses formellt genom ett majoritetsbeslut av aktieägarna vid den ordinarie bolagsstämman. Aktieägarna utser ofta de revisorer som ledningen rekommenderar. Detta är särskilt fallet om det inte krävs något ytterligare godkännande från något annat kontrollorgan (*) hos revisionsklienten än företagsledningen (t.ex. övervakande styrelse, icke arbetande styrelseledamöter, revisionskommitté) eller något annat reglerande organ (t.ex. tillsynsmyndighet för en viss bransch) (1). Detta skyddar inte nödvändigtvis intressena för de aktieägare som är i minoritet eller potentiella investerare och bidrar inte heller till att skydda revisorernas oberoende ställning.

Styrningsstrukturerna i ett företag som granskas bör därför säkerställa att revisorn utses i aktieägarnas intressen, och att revisorn under uppdraget utför sitt arbete med hänsyn till samma intressen. Om till exempel en övervakande styrelse eller en revisionskommitté effektivt skall kunna utföra sin uppgift att utöva tillsyn över den finansiella rapporteringsprocessen, måste den delvis förlita sig på revisorns arbete, vägledning och bedömning. En nödvändig förutsättning för detta är att revisorn utför sitt arbete på ett oberoende sätt.

För att kunna bestämma hur betydande ett hot mot oberoendet är och utvärdera graden av risk (se A. 3 and A. 4) bör revisorn omsorgsfullt överväga huruvida det granskade företagets styrningsstruktur har en uppbyggnad som lämpar sig för att på ett generellt sätt skydda hans oberoende som revisor. Vid en analys av detta kan hänsyn tas till bland annat följande frågor:

- Deltagande av ett kontrollorgan i valet av revisor (t.ex. endast ett formellt godkännande av ledningens rekommendation eller aktivt deltagande i förhandlingarna med den potentiella revisorn).
- Den tidslängd för vilken revisorn utses (ett revisionsuppdrag eller ett långsiktigt kontrakt).
- Deltagande av ett kontrollorgan vid beställning av andra tjänster än revisionstjänster från revisorn, revisionsbolaget eller ett företag i det nätverk där bolaget ingår (t.ex. ingen inblandning eller aktivt deltagande i förhandlingar om viktiga uppdrag).
- Förekomsten av tillsyn och kommunikation rörande den lagstadgade revisionen och andra tjänster som revisorn, revisionsbolaget eller dess nätverk tillhandahåller det granskade företaget samt hur ofta denna kommunikation med revisorn förekommer.

(*) Definieras i ordlistan.

(1) I vissa länder föreskrivs i den nationella lagen att redovisningen för en viss typ av företag, exempelvis kooperativ eller föreningar, skall granskas av en särskild revisor som utses i enlighet med bolagslagen och inte av ett ledningsorgan eller kontrollorgan. Revisorer i denna typ av företag kan betrakta denna omständighet som ett allmänt skydd som bidrar till att minska en viss typ av hot i form av egenintresse gentemot deras oberoende ställning.

Andra revisionsklienter

Också vid granskning av andra kunder än företag av allmänt intresse bör revisorn analysera huruvida revisionsklientens styrningsstruktur tillhandahåller ett generellt skydd för hans oberoende ställning. Om kunden saknar kontrollorgan, bör revisorn analysera huruvida revisionsklientens ledningspolicy tillhandahåller ett tillräckligt skydd för hans oberoende och huruvida det finns särskilda hot som kan åtgärdas genom lämplig policy i företaget. Sådan policy kan innefatta interna förfaranden för objektiva val vid beställning av andra tjänster än revisionstjänster. Revisorn bör också beakta hur många anställda revisionsklienten har och deras kompetens. Detta kan vara särskilt relevant vid bedömningen av risken att han tvingas fatta ledningsbeslut för kundens räkning. Då till exempel klienten har brist på personal, kan den lagstagnande revisorn utan egen förskyllan behöva fatta sådana beslut.

4.1.2 Kontrollorganets involvering

Som det anges i A. 4.1.1 är det i viss utsträckning revisionsklientens ansvar att skydda revisorns oberoende ställning. Diskussioner mellan revisorn och kundens kontrollorgan är det viktigaste medlet att skapa en koppling mellan revisorns egna skyddsåtgärder och revisionsklientens skyddsåtgärder. För att skydda sig själv och göra det möjligt att med hjälp av kvalitetssäkringssystem (se A. 4.2) kontrollera att han uppfyller detta krav, bör revisorn närhelst det bedöms vara nödvändigt, men åtminstone en gång per år, ta initiativ till denna process genom att skriva till revisionsklienten för att inbjuda honom att diskutera dessa frågor.

Uppgifter om arvoden

Uppgifter till kontrollorganet om arvodesarrangemangen mellan revisorn, revisionsbolaget och medlemmarna i dess nätverk respektive revisionsklienten och dess anknutna företag hjälper kontrollorganet att utvärdera hur dessa arvoden påverkar revisorns oberoende ställning. Om nödvändigt kan kontrollorganet begära att ytterligare åtgärder skall vidtas för att skydda revisorns oberoende. Uppgifter bör lämnas regelbundet, men åtminstone en gång per år innan revisionsuppdraget godtas eller förnyas. Uppgifterna bör dessutom vara mer detaljerade och omfattande än vad som krävs för offentliggörande (se A. 5). De bör framför allt omfatta debiterade belopp och avtalade belopp, värdet på ännu inte slutförda tjänsteavtal eller överenskommelser, aktuella förslag eller anbud avseende framtida tjänsteuppdrag och den ersättning som erhållits eller förväntas i form av uppdragsprovision på andra tjänster än revisionstjänster (se B. 8.1), allt indelat efter typ av tjänst.

4.2 Kvalitetssäkring

För att säkerställa att revisorerna uppfyller yrkesnormerna, inbegripet kravet på oberoende, behövs ett kontrollsystem eller system för att upprätthålla efterlevnaden. Vid överväganden om skyddsåtgärder och förfaranden bör effektiviteten i den övergripande kontrollmiljön beaktas. Man bör utgå ifrån en professionell inställning i frågor som rör kvalitet och etik och beakta de garantier som tillhandahålls genom ett regelbundet övervakat och bestyrkt kontrollsystem. Ett sätt att upprätthålla efterlevnaden av kraven på oberoende är medlemsstaternas system för kvalitetssäkring av lagstadgad revision. I kommissionens rekommendation om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen rekommenderas att revisorers iakttagande av yrkesetik och yrkesregler, inberäknat regler om oberoende, bör omfattas av kvalitetskontroll. Eftersom de rekommenderade kvalitetssäkringssystemen innefattar offentlig övervakning, kan hänsyn också tas till allmänhetens syn på oberoendet.

4.3 Revisorns allmänna skyddsåtgärder

4.3.1 Ägande av och kontroll över revisionsbolag

Behovet att skydda kontrollen över revisionsbolaget

För att ett revisionsbolag skall vara godkänt för utförande av lagstadgad revision krävs enligt artikel 2.1 b ii åttonde direktivet om bolagsrätt att en majoritet av revisionsbolagets röstetal skall tillkomma revisorer. Dessa personer måste ha godkänts av en behörig myndighet i någon av EU:s medlemsstater, dvs. måste vara fysiska personer eller bolag som uppfyller åtminstone minimivillkoren i det direktivet.

Utan ytterligare restriktioner möjliggör detta för revisionsbolag att skaffa kapital på kapitalmarknaderna från antingen privata eller offentliga investerare. Vissa medlemsstater anser att sådan finansiering ger anledning till allvarliga farhågor vad gäller revisorernas oberoende. De har därför infört mer restriktiva regler om ägandet i revisionsbolag (t.ex. genom att andra personer än revisorer får äga högst 25 % av bolaget, eller genom att begränsa minoritetsägande endast till personer som utövar vissa reglerade yrken).

Det finns ett problem när det gäller huruvida innehav av en majoritet av röstetalet räcker för att garantera revisorernas kontroll över bolaget. Om en person som inte är revisor till exempel innehar 49 % av röstetalet och övriga 51 % delas mellan ett antal revisorer, kan den ägare som inte är revisor ha den faktiska kontrollen över revisionsbolaget. Man bör noggrant uppmärksamma de hot som därigenom kan uppkomma mot revisorernas oberoende. Man bör även beakta vilka skyddsåtgärder som behövs för att undvika sådana situationer. Dessa kan innefatta att man till exempel begränsar röstetalet för en ensam ägare som inte är revisor till 5 % eller 10 % av det totala röstetalet. Om endast ett fåtal revisorer innehar majoriteten av röstetalet i ett revisionsbolag, kan det vara lämpligt att tillåta vissa personer att inneha en högre andel än detta. Detta kan var lämpligt särskilt om dessa personer utövar ett reglerat yrke (t.ex. advokater, notarier), eller i fråga om andra personer (t.ex. organisationskonsulter eller andra yrkeskonsulter) som har sin yrkesmässiga verksamhet hos revisionsbolaget eller en av medlemmarna i dess nätverk.

Riskerna för att förbindelserna mellan revisorn, revisionsbolaget och en ägare till revisionsbolaget som inte är revisor respektive revisionsklienten kan äventyra revisorns oberoende bör åtgärdas i enlighet med avsnitt A. 2, som handlar om vilka personer som bör omfattas av kravet på oberoende, samt avsnitten B. 1 och B. 2, som handlar om de finansiella eller affärsmässiga kopplingar som kan förekomma mellan dem.

4.3.2 Revisionsbolags interna skyddssystem

Vad gäller revisorn måste denne följa normerna för oberoende, oavsett om de fastställs i lag eller av tillsynsmyndigheter, eller av yrkesorganisationer som en del i ett självreglerande system, eller antas frivilligt av revisionsbolaget som en del av dess egen policy. För att säkerställa efterlevnaden behöver revisorn inrätta ett system med skyddsåtgärder, eller – om revisorn och revisionsbolaget inte är identiska juridiska personer – åtminstone kräva att revisionsbolaget gör detta.

Revisionsbolags policy för oberoende

Ett revisionsbolag bör ta fram en policy för oberoende som anger vilka verksamheter som är godtagbara och vilka som inte är godtagbara när de utförs för en revisionsklients eller dess anslutna företags räkning.

Oberoende av det sätt på vilket de detaljerade normerna för oberoende tas fram, är målet att uppnå ett lämpligt genomförande och upprätthållande av revisorns skyddsåtgärder och främja en fortsatt förbättring av dem. Följaktligen bör ett revisionsbolags policy för oberoende vara tillräckligt flexibel för att möjliggöra en regelbunden uppdatering. En uppdatering kan behövas på grund av förändrade omständigheter och fakta, eller om själva normerna för oberoende ändras till följd av allmänhetens ändrade förväntningar.

Utformningen av och dokumentationen om revisionsbolagets policy för oberoende bör spegla den omedelbara verksamhetsmiljön (t.ex. revisionsbolagets storlek och organisation). Den bör även spegla revisionsmiljön (t.ex. kunder och affärsmix för revisionsbolaget och för andra utanför revisionsbolaget som är involverade i revisionsbolagets uppdrag).

Ett revisionsbolag måste ha en lämplig policy och lämpliga förfaranden för att säkerställa att den berörda uppdragspartnern underrättas om alla övriga förbindelser som finns mellan bolaget och företagen i dess nätverk respektive revisionsklienten och dess anknutna företag. Detta innefattar kravet att uppdragspartnern måste konsulteras innan man godtar ett uppdrag från revisionsklienten eller dennes anknutna företag. Det är då uppdragspartnerns ansvar att bedöma om någon av dessa förbindelser rimligen kan anses påverka revisorns oberoende. Av praktiska skäl, särskilt när det gäller revision av koncerner, kan denna bedömning delvis delegeras till andra revisionspartner. Till exempel bör revisionsteamets revisionspartner i ett visst land underrättas om och bedöma inverkan av alla (befintliga och potentiella) förbindelser i det landet. När det rör sig om en viktig förbindelse bör uppdragspartnern emellertid alltid delta i riskbedömningen avseende oberoendet. I fall då revisionsklienten har ett kontrollorgan (se A. 4.1), är det lämpligt att involvera detta organ i riskbedömningsprocessen.

Då andra personer än revisionsbolaget, dess partner, chefer och anställda arbetar med revisionsklienten eller revisionsuppdraget (t.ex. specialister med underleverantörskontrakt, företag som ingår i nätverket) bör revisionsbolagets policy för oberoende även täcka de krav och samrådsförfaranden som behövs för att förhindra att dessa personer förorsakar en oacceptabelt hög risk för revisorns oberoende.

För att säkerställa att partner, chefer och anställda efterlever policyn för oberoende, måste revisionsbolaget informera om denna policy på ett lämpligt sätt och regelbundet tillhandahålla utbildning för dessa personer. Detta innefattar även att informera dem om påföljderna för överträdelser mot policyn.

Tillämpliga förfaranden

I enlighet med den policy för oberoende som ett revisionsbolag antagit och beroende på dess storlek kan de förfaranden som skall tillämpas av partner, chefer och anställda variera. För ett litet revisionsbolag kan det vara lämpligt att fundera över oberoendet från fall till fall och sedan besluta om vissa förfaranden för att minska risken för oberoendet. För ett stort revisionsbolag kan det dock vara nödvändigt att införa rutinförfaranden för att upptäcka till och med hypotetiska hot mot revisorns oberoende. För att till exempel upptäcka ett hot i form av egenintresse till följd av finansiella eller affärsmässiga förbindelser kan det vara nödvändigt för ett sådant revisionsbolag att ha en regelbundet uppdaterad databas (t.ex. en förteckning över företag för vilka restriktioner gäller). En sådan databas kan förse alla partner, chefer och anställda med information om alla de revisionsklienter som, om de uppfyller vissa kriterier, kan innebära ett hot på grund av egenintresse. Denna databas bör vara tillgänglig för alla personer i revisionsbolaget som eventuellt har en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av en lagstadgad revision. För driften av detta skyddssystem krävs att dessa personer regelbundet förser revisionsbolaget med viss personlig information och kundinformation.

Beroende på storlek och organisation kan ett revisionsbolag eller nätverk också behöva införa interna förfaranden för att säkerställa tillräckligt samråd inom bolaget eller nätverket om kunder där det är oklart hur betydande hotet mot oberoendet är. Detta samråd bör innefatta erfarna partner som inte är involverade i revisionsklientens affärer och som inte påverkas av hotet i fråga.

Dokumentation om bedömningen av oberoende ställning

Det viktigaste syftet med revisorns dokumentation om dennes bedömning av oberoendet i förhållande till en viss revisionsklient är att tillhandahålla belägg för att bedömningen har utförts på ett korrekt sätt. Det är lämpligt att sådan dokumentation infogas i revisionshandlingarna.

Intern kontroll av efterlevnad

Kontrollen av att revisionsbolagets policy för oberoende efterlevs bör vara en integrerad del av revisionsbolagets organisation för kvalitetsgranskning. Stora revisionsbolag kan överlåta denna uppgift på specialister inom kvalitetskontroll eller till och med på specialister på oberoende. Detta är kanske inte möjligt för små och medelstora revisionsbolag, som i allmänhet bedömer sitt oberoende från fall till fall. Dessa bolag bör emellertid åtminstone låta en partner som inte ingår i uppdragsteamet i fråga granska om enskilda personer följer policyn. I fråga om enmansföretag och små sammanslutningar där antingen alla partner deltar i uppdragsteamet, eller involvering av en annan partner utanför uppdragsteamet skulle innebära ökad risk för oberoendet (t.ex. om denna partner tillhandahåller andra betydande tjänster än revisionstjänster till revisionsklienten), bör revisorn antingen rådfråga revisorskårens tillsynsorgan eller låta en annan revisor utföra granskningen.

5. OFFENTLIGGÖRANDE AV ARVODEN

En revisor bör kunna visa att hans oberoende inte har äventyrats av att han tillhandahållit andra tjänster än revisions-tjänster till en revisionsklient och för vilka den ersättning han erhållit är oproportionerlig i förhållande till det arvode han betalats för den lagstadgade revisionen. Detta bör också ligga i den berörda revisionsklientens intresse (se även A. 4.1.2), eftersom det ökar trovärdigheten i den finansiella information som denne gett ut. De krav på offentliggörande som medlemsstaterna inför genom nationell lagstiftning eller med hjälp av berörda tillsynsorgan bör möjliggöra för en rimligt insatt tredje part att bilda sig en uppfattning om storleken på en eventuell obalans mellan revisionsarvodet och andra arvoden. För att underlätta denna bedömning bör arvoden som erhållits för andra tjänster än revisionstjänster delas in i tre breda kategorier (ytterligare kvalitetssäkring, skatterådgivning och övriga icke revisionstjänster) som speglar de olika slag av tjänster som har tillhandahållits. När det gäller kategorin övriga icke revisionstjänster bör åtminstone ett minimum av upplysningar ges om tillhandahållandet av finansiella IT-tjänster, tjänster som rör internrevision, värdering, rättstvister och rekrytering. Det kan också vara lämpligt att identifiera särskilda uppdrag som står för en betydande andel av en viss (under-) kategori.

B. SÄRSKILDA OMSTÄNDIGHETER

1. FINANSIELLA INTRESSEN

Begreppet "finansiellt intresse" innefattar vanligen hela skalan av finansiella intressen som revisorn själv, hans revisionsbolag eller andra personer enligt avsnitt A. 2 kan ha i en revisionsklient eller i ett av kundens anknutna företag. Begreppet innefattar "direkta" och "indirekta" finansiella intressen, exempelvis

- direkt eller indirekt aktieinnehav i revisionsklienten eller dennes anknutna företag,
- innehav eller handel med värdepapper i revisionsklienten eller dennes anknutna företag,
- erhållande av pensionsrättigheter eller andra förmåner från revisionsklienten eller dennes anknutna företag.

Löften om innehav av finansiella intressen (t.ex. avtal om förvärv av ett finansiellt intresse) och derivatinstrument som är direkt kopplade till finansiella intressen (t.ex. aktieoptioner, terminer etc.) bör hanteras på samma sätt som ett redan befintligt finansiellt intresse.

Direkta finansiella intressen

Då en person som är direkt involverad i utförandet av en lagstadgad revision (revisorn, revisionsbolaget, en person i uppdragsteamet eller i beslutskedjan) har ett direkt finansiellt intresse i revisionsklienten, exempelvis aktier, obligationer, reverser, optioner eller andra värdepapper, anses egenintresset utgöra ett för stort hot för att skyddsåtgärder skall kunna vidtas som minskar risken för revisorns oberoende till en godtagbar nivå.

I ett sådant fall måste revisorn antingen dra sig ur uppdraget eller, om det är en person i revisionsbolaget som innehar det direkta finansiella intresset, utesluta denna person från uppdraget.

Då ett direkt finansiellt intresse i revisionsklienten innehas av en partner i revisionsbolaget eller dess nätverk som arbetar vid ett "kontor" anses egenintresset vara för stort för att denna situation skall kunna fortsätta.

Indirekta finansiella intressen

Begreppet "indirekt finansiellt intresse" avser situationer där till exempel en person enligt avsnitt A. 2 har investerat i företag som inte är kunder men som har investeringar i revisionsklienten eller i företag i vilka revisionsklienten också har investerat.

En person enligt avsnitt A. 2 bör inte inneha ett sådant indirekt finansiellt intresse om egenintresset i samband med denna finansiella involvering utgör ett betydande hot. Detta gäller särskilt då ett indirekt aktieinnehav i revisionsklienten gör det möjligt för, eller synes göra det möjligt för, den personen att påverka revisionsklientens ledningsbeslut (t.ex. genom ett betydande indirekt röstetal), eller då ett direkt aktieinnehav på grund av någon omständighet kan, eller synes kunna, påverka resultatet av den lagstadgade revisionen. En oacceptabelt hög risk för oberoendet kan också uppkomma i situationer då revisorn eller någon annan person enligt avsnitt A. 2 fungerar som förvaltare av en fond avsedd att ge ett fåtal aktieägare kontroll över företaget eller förvaltare av egendom som innehåller värdepapper i en revisionsklient. Detta är emellertid fallet endast om det inte finns några lämpliga skyddsåtgärder som minskar denna risk, exempelvis övervakning och kontroll av förmånstagare, statliga myndigheter eller domstolar.

När det föreligger ett indirekt finansiellt intresse i revisionsklienten kan å andra sidan det potentiella hotet mot revisorns oberoende till följd av egenintresse anses vara utan betydelse för risknivån, om

- det finansiella intresset innehas direkt av en investeringsfond, en pensionsfond, ett fondföretag eller ett motsvarande investerare, och
- de personer som innehar det indirekta intresset inte är direkt involverade i revisionen av fondförvaltaren och inte heller kan påverka fondförvaltarens enskilda investeringsbeslut.

Externa händelser

Om ett finansiellt intresse förvärfvas till följd av en extern händelse (t.ex. arv, gåva, sammanslagning av företag eller bolag) och fortsatt innehav av detta intresse skulle skapa ett betydande hot mot revisorns oberoende, måste det avyttras så snart som möjligt, men senast en månad efter det att personen i fråga har fått kännedom om och rätt att förfoga över det finansiella intresset. Om intresset innehas i ett börsnoterat företag och har förvärvats till exempel genom arv, bör aktierna säljas inom en månad efter det att personen i fråga fått kännedom om arvet och erhållit rätt att sälja aktierna i enlighet med tillämpliga börsregler om avyttring eller försäljning av aktier för personer med insiderinformation.

Till dess att det finansiella intresset har avyttrats behövs kompletterande skyddsåtgärder för att upprätthålla revisorns oberoende. Om en revisor till exempel får kännedom om att en medlem i uppdragsteamet har förvärvat aktier i en kund genom arv, bör denna person uteslutas från uppdragsteamet till dess att aktierna har sålts. Han bör också uteslutas från allt viktigt beslutsfattande rörande den lagstadgade revisionen av kunden till dess att aktierna har sålts.

Omedvetna överträdelser

Det kan förekomma att en revisor får kännedom om att en person i hans revisionsbolag är omedveten om att han innehar ett finansiellt intresse i en revisionsklient eller i ett av dennes anknutna företag, vilket i allmänhet skulle anses utgöra en överträdelse av kraven på oberoende. Sådana omedvetna överträdelser äventyrar inte revisorns oberoende i förhållande till en revisionsklient, under förutsättning att revisorn

- har fastställt förfaranden som kräver att all revisionspersonal omedelbart rapporterar om överträdelser av reglerna för oberoende till följd av inköp, arv eller annat förvärv av finansiella intressen i en revisionsklient (se även A. 4.3.2),
- omedelbart efter det att den omedvetna överträdelsern upptäckts meddelar personen i fråga att denne måste avyttra de finansiella intressena så snart som möjligt, och
- är särskilt noggrann vid granskningen av relevant revisionsarbete som denne person utfört.

Om det visar sig vara omöjligt att förbjuda personen i fråga att göra sig av med det finansiella intresset, bör denne person uteslutas ur uppdragsteamet. Då en annan person än en medlem i uppdragsteamet omedvetet innehar ett finansiellt intresse som kan äventyra revisorns oberoende, bör denne person uteslutas från allt viktigt beslutsfattande rörande den lagstadgade revisionen av kunden.

Oberoende av vilka de finansiella intressena är, är det främst revisorns skyddssystem (se A. 4.3) som bör tillhandahålla belägg för att hoten mot oberoendet har identifierats och utretts. Om lämpligt bör det också framgå av dessa belägg att kundens kontrollorgan har involverats i processen. När ett beslut fattas om huruvida ett hot är betydande eller inte, bör dessutom skälen till detta beslut alltid redovisas.

2. AFFÄRSFÖRBINDELSER

Affärsförbindelser

Affärsförbindelser är förbindelser som inbegriper ett affärsmässigt eller finansiellt gemensamt intresse för å ena sidan revisorn, revisionsbolaget eller någon annan person som innehar en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av revisionen (personer enligt avsnitt A. 2) och å andra sidan revisionsklienten, ett till kunden anknutet företag eller dessas ledning. Följande är exempel på sådana förbindelser som, om de är av vikt för revisorn eller förekommer utanför den normala affärsverksamheten, kan föranleda ett hot till följd av egenintresse, partiskhet eller hotelser:

- Att ha ett finansiellt intresse i ett samriskföretag med revisionsklienten, eller med en ägare, verkställande direktör eller någon annan person som har en ledande befattning hos kunden.
- Att ha ett finansiellt intresse i ett annat företag än revisionsklienten som har investerat i revisionsklienten eller i vilket revisionsklienten har investerat.
- Att ge ett lån till revisionsklienten eller ställa riskgarantier för revisionsklienten.
- Att ta emot ett lån från en revisionsklient eller ha lån för vilka revisionsklienten ställer säkerhet.
- Att tillhandahålla tjänster till en verkställande direktör eller andra personer med en ledande befattning hos revisionsklienten i dessa personers eget intresse.
- Att ta emot tjänster från revisionsklienten eller dess anknutna företag som avser ställande av garantier för eller utbudande, marknadsföring eller försäljning av värdepapper som getts ut av revisionsbolaget eller ett företag i samma koncern.

Löften om att ingå sådana förbindelser bör hanteras på samma sätt som en redan ingången förbindelse.

Normal affärsverksamhet

Inom ramen för normal affärsverksamhet kan en revisor inte endast tillhandahålla revisionstjänster eller andra tjänster till revisionsklienten eller dennes anknutna företag, utan kan också köpa varor eller tjänster av dessa företag. Exempel på detta är försäkrings- och banktjänster, kommersiella låneavtal, köp av kontorsutrustning, programvara eller firmabilar. Om dessa transaktioner utförs på ett oberoende sätt (som mellan tredje parter), hotar de i allmänhet inte revisorns oberoende (t.ex. köp av varor som bjuds ut med normal grossistrabatt och är tillgängliga för kundens samtliga övriga kunder). Revisorn bör emellertid noggrant överväga risken att transaktionen, även om den utförs på ett oberoende sätt, kan få en omfattning som hotar hans oberoende genom att skapa ett finansiellt beroende, antingen rent faktiskt eller till det yttre.

Att ta emot varor eller tjänster från en revisionsklient på förmånliga villkor anses inte omfattas av normal affärsverksamhet, om inte varans eller tjänstens värde är obetydligt.

Bedömning av risken för oberoendet

Huruvida en affärsförbindelse bör anses utgöra ett betydande hot mot revisorns oberoende beror på om en rimligt insatt tredje part skulle anse att affärsförbindelsen i fråga kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen. Objektiva kriterier behövs därför för att utvärdera en förbindelses betydelse för revisorn respektive revisionsklienten. När det gäller redovisningen och revisionsuppdraget bör förbindelsen inte medföra att revisorn, revisionsbolaget eller en av medlemmarna i dess nätverk kan påverka revisionsklientens ledningsbeslut. Omvänt bör förbindelsen inte göra det möjligt för revisionsklienten eller ett till denne anknutet företag att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen, varken faktiskt eller till det yttre.

Oberoende av vilka affärsförbindelser som föreligger, är det främst revisorns skyddssystem (se A. 4.3) som bör tillhandahålla belägg för att hoten mot oberoendet har identifierats och utretts. Om lämpligt bör det också framgå av dessa belägg att kundens kontrollorgan har involverats i processen. När ett beslut fattas om huruvida ett hot är betydande eller inte, bör dessutom skälen till detta beslut alltid redovisas.

Tillhandahållande av revisionstjänster

Hotet mot oberoendet anses vara för stort för att en revisor, ett revisionsbolag eller en medlem i dess nätverk skall kunna tillhandahålla revisionstjänster till en ägare i revisionsbolaget. Också tillhandahållande av revisionstjänster till ett anknutet företag till en sådan ägare anses oförenligt med kravet på oberoende, om ägaren i fråga har, eller synes ha, en ställning som gör det möjligt att påverka revisionsbolagets beslutsfattande i frågor som rör revisionsfunktionen. Sådan påverkan kan utövas till exempel genom den andel av röstetalet som ägaren har i revisionsbolaget. Påverkan kan även utövas genom den ställning som ägaren eller en av ägarens företrädare har i revisionsbolaget. En ställning som potentiellt kan medföra problem är då en styrelseledamot eller person i företagsledningen som företräder ägaren är ledamot i revisionsbolagets övervakande styrelse. Revisorn bör vidare ta i betraktande huruvida tillhandahållande av revisionstjänster till dessa kunder kan äventyra hans oberoende, om kundens chefer, styrelseledamöter eller aktieägare innehar en stor andel av röstetalet i revisionsbolaget eller på annat sätt har, eller synes ha, en ställning som gör det möjligt att påverka bolagets beslutsfattande i frågor som gäller revisionsfunktionen.

3. ANSTÄLLNING HOS REVISIONSKLIENTEN

Dubbel anställning och avtal om utlåning av personal

Den risk som det innebär för revisorns oberoende anses vara för stor för att en person enligt avsnitt A. 2 som är anställd av revisionsbolaget eller ett företag som ingår i dess nätverk också skall kunna vara anställd av revisionsklienten eller ett av dennes anknutna företag. Revisorns policy och förfaranden (se A. 4.3.2) bör innefatta lämpliga åtgärder för att identifiera varje förekomst av sådan dubbel anställning.

Revisorn bör också noggrant beakta de situationer där en person som är anställd av revisionsbolaget eller ett företag i dess nätverk arbetar hos revisionsklienten eller ett av dennes anknutna företag inom ramen för ett avtal om utlåning av personal. Ett personalutlåningsavtal innebär ett åtagande under vilket en av revisionsbolagets eller nätverkets anställda arbetar under kundens direkta kontroll och inte vidtar några redovisningstransaktioner eller sammanställer originaldata som inte har granskats och godkänts av kunden. Ett sådant uppdrag kan vara godtagbart, förutsatt att personen inte får en ställning som gör det möjligt att påverka resultatet av den lagstadgade revisionen. Om en person skall ingå i uppdragsteamet efter att ha slutfört ett åtagande enligt ett personalutlåningsavtal, bör han inte ges revisionsansvar för uppgifter eller verksamhet som han utfört eller övervakat under tiden som utlånad (se även B. 5 nedan).

En medlem i uppdragsteamet går över till revisionsklienten

Revisionsbolagets allmänna skyddssystem (se A. 4.3) bör innehålla en policy och förfaranden som kan anpassas efter omständigheterna. Dessa kan variera beroende på olika faktorer, exempelvis

- den ställning som den person som slutar har haft i revisionsbolaget (t.ex. partner kontra överordnad eller annan yrkesman),
- de förhållanden som ledde till att personen slutar (t.ex. pension, uppsägning, eget initiativ),
- den ställning som den person som slutar kommer att ha hos kunden (t.ex. ledande befattning kontra en plats med obetydliga möjligheter att påverka redovisningen),
- den tid som har förflutit sedan personen lämnade revisionsbolaget, och
- den tid som har gått sedan den person som slutar utförde tjänster kopplade till revisionsuppdraget.

Annan partners granskning

I de fall då den person som lämnar revisionsbolaget är en uppdragspartner eller revisionspartner, bör den revisionspartner som utför den erforderliga granskningen också beakta risken att den före detta partnern kan ha påverkats av kunden under den föregående revisionen. Dessutom kan den före detta partnern ha etablerat nära förbindelser med andra medlemmar i revisionsteamet, vilket kan utgöra ett hot mot oberoendet för de personer som är kvar i revisionsteamet. Slutligen kan den före detta partnern använda sin kunskap om den aktuella revisions- och teststrategin för att hindra revisionsplanerna.

Det är lämpligt att ett litet revisionsbolag som inte har en partner som kan utföra granskningen låter en annan revisor utföra motsvarande granskning eller åtminstone rådfrågar revisorskårens tillsynsorgan.

4. LEDANDE ELLER ÖVERVAKANDE ROLL HOS REVISIONSKLIENT

Att en person tar emot en ledande eller övervakande befattning hos en revisionsklient är inte det enda potentiella problem som kan skapa hot i samband med självgranskning eller hotelser. Sådana hot kan också uppkomma då en person enligt avsnitt A. 2 blir ledamot i ett lednings- eller övervakningsorgan i ett företag som inte är revisionsklient, men som befinner sig i en ställning där det kan påverka revisionsklienten eller kan påverkas av revisionsklienten. I dessa fall är risken för oberoendet oacceptabelt hög. Emottagande av sådana befattningar bör därför förbjudas.

Då nationell lag kräver att medlemmar i revisorskåren tar på sig en övervakande roll i vissa företag, måste skyddsåtgärder vidtas för att säkerställa att dessa personer inte har några förpliktelser i uppdragsteamet.

I punkt B. 4.2 anges att en före detta medlem i ett uppdragsteam som lämnar revisionsbolaget, antingen för att gå i pension eller ta ett jobb vid ett annat företag än en kund, kan erbjudas en icke-arbetande befattning i ett lednings- eller övervakningsorgan hos revisionsklienten. I sådana fall bör revisionsbolaget säkerställa att kraven i punkt B. 3.3 och 4 är uppfyllda.

5. ACCEPTERANDE AV ANSTÄLLNING HOS REVISIONSBOLAG

Då en styrelseledamot eller en chef hos en revisionsklient går över till revisionsbolaget, anses självgranskningshotet vara för stort för att kunna minskas av andra skyddsåtgärder än ett förbud för en sådan person att ingå i uppdragsteamet eller delta i viktiga beslut som rör kundens revision under en period av två år. Då en före detta anställd vid revisionsklienten går över till revisionsbolaget beror självgranskningshotets storlek på det ansvar och de uppgifter som den anställde hade hos revisionsklienten och det ansvar och de uppgifter som han kommer att ha hos revisionsbolaget. Om den före detta anställda till exempel upprättade räkenskaper eller värderade poster i årsredovisningen, bör samma skyddsåtgärder tillämpas som för en styrelseledamot eller en chef. Om den före detta anställde däremot innehade en icke ledande befattning vid en av revisionsklientens filialer, kan självgranskningshotet minskas om hans uppgifter som medlem i uppdragsteamet inte berör den filialen.

6. FAMILJEBAND OCH ANDRA PERSONLIGA RELATIONER

Revisorn måste kunna bedöma risken för sin oberoende ställning när han eller någon medlem i uppdragsteamet eller beslutskedjan, eller en partner vid ett "kontor" där han själv eller en sådan person arbetar, har en nära familjemedlem eller en personlig relation med någon som uppfyller kriterierna i punkt 1 a–d. Hans bedömning av fakta bör basera sig på hans kunskaper om omständigheterna avseende alla relevanta personer i revisionsbolaget eller dess nätverk. Policy och förfaranden bör inrättas som kräver att sådana personer efter bästa förmåga uppger alla fakta och omständigheter som behövs beaktas och som revisorn sedan förlitar sig på. Revisorn bör utvärdera all sådan information, avgöra om något av kriterierna är uppfyllt och inom rimlig tid vidta alla nödvändiga skyddsåtgärder. Detta kan innefatta att man avböjer uppdraget eller att en person måste lämna uppdragsteamet eller "kontoret".

Av revisionsbolagets policy och förfaranden bör det tydligt framgå att det åligger personerna i uppdragsteamet eller beslutskedjan eller vid "kontoret" att efter bästa förmåga bedöma vem som är, eller kan uppfattas som, nära familjemedlemmar och nära relationer utanför familjen. De bör informera den revisionspartner som ansvarar för ett visst uppdrag om alla relevanta fakta och omständigheter som rör den berörda revisionskunden.

Nära familjemedlemmar

Med begreppet "nära familjemedlem" avses vanligen föräldrar, syskon, makar eller sambor samt barn och andra som man försörjer. Beroende på de olika kulturella och sociala miljöer där revisionen äger rum kan begreppet utsträcka sig till att omfatta andra familjemedlemmar, som kan ha mindre omedelbara men inte nödvändigtvis mindre nära relationer med personen i fråga. Dessa kan innefatta före detta makar eller sambor samt familjemedlemmars makar och barn.

Nära relationer utanför familjen

Nära relationer med andra än familjemedlemmar är svåra att definiera, men kan innefatta en relation med en annan person än en familjemedlem som innebär ofta förekommande eller regelbunden social kontakt.

Omedvetna överträdelser

Det kan förekomma att en revisor upptäcker att en person i hans revisionsbolag oavsiktligt har underlåtit att informera bolaget om ett familjeband eller en annan personlig relation med en revisionskund som i allmänhet skulle betraktas som en överträdelse av kraven på oberoende. Sådana omedvetna överträdelser äventyrar inte revisorns oberoende i förhållande till en revisionskund, förutsatt att revisorn

- har fastställt förfaranden som kräver att all revisionspersonal omedelbart rapporterar eventuella överträdelser av reglerna för oberoende till följd av förändringar i deras familjeförhållanden eller personliga relationer, eller till följd av att en nära familjemedlem eller andra närstående personer (dvs. personer enligt punkt 1 a och b ovan) accepterat en anställning som är känslig ur revisionssynpunkt eller att sådana familjemedlemmar eller personer köpt, ärvt eller på annat sätt förvärvat ett betydande finansiellt intresse i revisionskunden,
- omedelbart utesluter personen ur uppdragsteamet eller, om personen inte ingår i uppdragsteamet, utesluter honom från viktiga beslut som rör den lagstadgade revisionen av kunden i fråga; i fall av ett betydande finansiellt intresse bör han meddela personen för att säkerställa att det finansiella intresset avyttras så snart som möjligt efter det att den omedvetna överträdelsen upptäckts, och
- är extra noggrann vid granskningen av relevant revisionsarbete som denne person utfört.

7. ANDRA TJÄNSTER ÄN REVISION

7.1 Allmänt

Oberoende i förhållande till revisionsklients beslutsfattande

Självgranskningsshotet anses alltid vara för stort för att det skall vara möjligt att tillhandahålla andra tjänster än revisionsarbete som involverar revisorn i beslutsfattande hos revisionskunden eller dennes anknutna företag eller ledningen för ett sådant företag. Om en revisor eller en medlem i hans nätverk har för avsikt att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster till en revisionskund eller ett av dennes anknutna företag måste revisorn därför säkerställa att personer som handlar på revisionsbolagets vägnar eller en medlem i dess nätverk inte fattar något beslut för, eller deltar i beslutsfattande på revisionsklientens vägnar, något av dess anknutna företag eller ledningen i ett sådant företag.

Vid råd eller hjälp som ges i samband med en tjänst som revisorn eller revisionsbolaget tillhandahåller bör revisionsklienten, kundens anknutna företag eller ledningen för ett sådant företag ges möjlighet att välja mellan rimliga alternativ. Detta hindrar inte revisorn, revisionsbolaget eller en medlem i dess nätverk från att göra revisionsklienten rekommendationer. Emellertid bör sådana råd styrkas med en objektiv och öppen analys i avsikten att revisionsklienten skall granska rekommendationerna innan han fattar ett beslut. Om revisionsklienten vill ha råd i fall då det, på grund av lagstiftning eller regler, endast finns en möjlig lösning, bör revisorn säkerställa att han i sin dokumentation hänvisar till dessa bestämmelser (t.ex. citerar lagen i fråga, inkluderar råd från externa yrkesmän).

7.2 Exempel – analys av specifika situationer

Affärs- och finansmarknaderna utvecklas ständigt och informationstekniken ändras snabbt. Denna utveckling har betydande konsekvenser för ledningen och kontrollen. Med denna snabba förändringstakt är det inte möjligt att sammanställa en täckande förteckning över alla de situationer då tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster till en revisionsklient kan skapa ett betydande hot mot revisorns oberoende. Det är inte heller möjligt att räkna upp de olika skyddsåtgärder som kan vidtas för att minska sådana hot. I exemplen nedan beskrivs specifika situationer som kan äventyra en revisors oberoende. Vidare diskuteras i vart och ett av fallen de skyddsåtgärder som kan vara lämpliga för att minska risken för oberoendet till en acceptabel nivå. I praktiken bör revisorn bedöma påverkan av liknande, men annorlunda, omständigheter och överväga vilka skyddsåtgärder som kan användas för att i en informerad tredje parts ögon minska risken för oberoendet på ett tillfredsställande sätt.

7.2.1 Upprättande av räkenskaper och redovisning

Graden av involvering i upprättandeprocessen

Revisorn (inbegripet revisionsbolaget, nätverket eller deras anställda) kan vara involverad i olika utsträckning i upprättandet av räkenskaperna och redovisningen. I ena änden av skalan kan revisorn upprätta grundbokföring, sköta bokföringen och upprätta redovisningen samt utföra lagstadgad revision av denna redovisning. I andra fall hjälper revisorn sin revisionsklient att upprätta redovisningen på basis av råbalansen eller beräkna bokslutsposterna (periodiseringar, osäkra fordringar, avskrivningar etc.). I andra änden av skalan deltar revisorn inte i någon del av upprättandeprocessen. Också i det sist nämnda fallet föreslår en revisor som upptäcker brister i revisionsklientens redovisningsförslag vanligen nödvändiga ändringar och gör ett utkast till dessa ändringar. Detta ingår i mandatet för den lagstadgade revisionen och bör inte betraktas som tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster. Trots att ledningen alltid har ansvaret för redovisningens utformning är det sist och slutligen ovanligt att en uppsättning redovisningshandlingar ges ut där revisorn inte har haft något som helst att göra med utformningen eller sammanställningen.

Typ av hjälp och råd

Revisionsklienten och dess ledning måste ansvara för redovisningen och upprättandet av räkenskaperna. Revisorns skyddsåtgärder måste åtminstone garantera att vid hjälp med bokföring härrör redovisningstransaktioner och bakomliggande antaganden (t.ex. för värderingssyften) ifrån klienten. Dessutom bör revisorn inte vara involverad i revisionsklientens eller dess lednings beslut om redovisningstransaktioner eller antaganden.

Revisorns hjälp bör därför begränsas till att endast utföra tekniska eller rutinmässiga uppgifter och tillhandahålla rådgivande information om alternativa standarder och metoder som redovisningskunden kanske vill använda.

Exempel på hjälp som äventyrar oberoendet är följande:

- Bestämma eller ändra bokföringsposter i grundboken eller klassificering av konton eller transaktioner eller andra redovisningsuppgifter utan kundens godkännande.
- Attestera eller godkänna transaktioner.
- Upprätta källdokument eller grunddata (inbegripet beslut om värderingsantaganden), eller göra ändringar i sådana dokument eller data.

Exempel på hjälp som inte nödvändigtvis äventyrar oberoendet är följande:

- Utföra rutinmässiga bokföringsuppgifter, exempelvis bokföra transaktioner för vilka revisionsklientens ledning har bestämt lämplig kontoindelning, föra över konterade transaktioner från ett kontonummer till en kunds huvudbok, föra över av kunden godkända poster till en kunds råbalans eller tillhandahålla vissa databehandlingstjänster.
- Informera kunden om tillämpliga redovisningsstandarder eller värderingsmetoder så att kunden kan besluta vilka som skall användas.

Allmänt intresse

Det självgranskningsshot som uppkommer när en revisor hjälper till vid upprättandet av räkenskaper eller redovisningshandlingar i ett företag av allmänt intresse anses vara så stort att det inte kan minskas genom andra skyddsåtgärder än ett förbud mot hjälp som går utanför mandatet för lagstadgad revision (dvs. all annan hjälp än att lämna förslag och utforma ändringar under den normala revisionens gång efter det att brister i revisionsklientens förslag till redovisning har upptäckts).

I samtliga fall då en revisor tillfrågas om att delta i upprättandet av en revisionsklients räkenskaper eller redovisning, bör han noggrant överväga hur denna uppgift kan uppfattas av allmänheten. Detta kan vara beroende av revisionsklientens storlek och organisation samt den affärsmiljö där kunden verkar på lokal, regional eller nationell nivå. Om hotet synes vara så stort att allmänheten föranleds att ifrågasätta hans oberoende, bör revisorn inte ta emot uppdraget.

Nödfall

I nödfall kan en revisor delta i upprättandeprocessen i en utsträckning som inte vore acceptabel under normala förhållanden (se punkterna 2 och 3 ovan). Detta kan inträffa när revisorn, på grund av externa och oförutsebara händelser, är den enda person som har de resurser och den nödvändiga kunskap om revisionsklientens system och förfaranden som krävs för att hjälpa kunden att upprätta räkenskaperna och redovisningen i tid. En situation kan betraktas som ett nödläge då ett avböjande från revisorn att tillhandahålla dessa tjänster skulle resultera i en allvarlig börda för revisionsklienten (t.ex. indragning av bankkrediter), eller till och med skulle hota dennes verksamhet.

I ett sådant nödläge bör revisorn emellertid inte delta i några slutliga beslut och bör anhålla om kundens godkännande i alla de fall då detta är möjligt. Han bör även överväga ytterligare skyddsåtgärder som gör det möjligt att minimera risken för hans oberoende. Om lämpligt bör han eftersträva att diskutera situationen med revisionsklientens kontrollorgan och säkerställa att de tjänster han tillhandahållit och skälen till detta kortfattat anges i redovisningshandlingarna.

Lagstadgad revision av sammanställd redovisning i företag av allmänt intresse

Då den sammanställda redovisningen i ett företag av allmänt intresse skall genomgå lagstadgad revision, kan det förekomma situationer där det är omöjligt för ett dotterbolag till en sådan revisionsklient att uppfylla punkt 3 ovan. Det är därför möjligt att dess lokala revisor måste delta i upprättandet av de redovisningshandlingar som skall ingå i revisionsklientens sammanställda redovisning. Under sådana omständigheter anses självgranskningsshotet gentemot den revisor som har företaget av allmänt intresse som sin kund i allmänhet inte vara betydande, förutsatt att bokföringshjälpen endast är av teknisk eller mekanisk karaktär och rådgivningen endast är informativ (se punkt 2 ovan), dotterbolagets redovisning inte är av avgörande betydelse för revisionsklientens sammanställda redovisning (varken separat eller totalt sett) och de arvoden revisionsbolaget och medlemmarna i dess nätverk erhåller för alla sådana tjänster tillsammans är obetydliga i förhållande till det sammantagna arvodet för revisionen.

7.2.2 Planering och genomförande av finansiella informationstekniska system

Finansiell information

Arbetet i samband med en lagstadgad revision inbegriper testning av den datautrustning och de program som revisionsklienten använder för att ta fram den finansiella information som skall ingå i redovisningen. Då en revisor (inbegripet hans revisionsbolag, företag i nätverket eller anställda i dessa) är involverad i planeringen och genomförandet av sådana finansiella informationstekniska system, kan ett självgranskningsshot uppkomma. Den finansiella informationen innehåller inte endast de siffror som direkt ingår i redovisningshandlingarna, utan innehåller också andra värderingsdata eller fysiska data som uppgifterna i redovisningen grundar sig på. Sådan information genereras med integrerade IT-system eller med en rad fristående system (t.ex. system för bokföring, kostnadsredovisning, lönelistor, förvaltning av likvida medel samt system som endast tillhandahåller fysiska tal, exempelvis vissa system för lager- och produktionskontroll etc.).

Grad av involvering

Revisorn kan vara involverad i olika hög grad i planeringen och genomförandet av de finansiella informationstekniska systemen.

I ena änden av skalan finns uppdrag där revisorn har en chefsroll eller ansvarar för hela planeringen och genomförandet av ett finansiellt informationstekniskt system, eller för driften av systemet och de data det använder eller genererar. Det är uppenbart att ett sådant åtagande resulterar i en oacceptabelt stor risk för oberoendet.

I andra fall måste revisorn noggrant bedöma den risk för oberoendet som kan uppkomma genom hans deltagande i planeringen och genomförandet av revisionsklientens system, särskilt om det föreligger ett allmänt intresse. I samtliga fall bör han överväga huruvida det finns lämpliga skyddsåtgärder som kan minska risken för oberoendet till en godtagbar nivå. Till exempel kan risknivån vara godtagbar då revisorns roll är att tillhandahålla råd till ett konsortium som revisionsklienten anlitat för att planera eller genomföra ett projekt. Likaså är risken liten när det gäller små företag, där revisorn anpassar ett färdigt utvecklat standardredovisningssystem så att det passar för den kundens verksamhet. Emellertid kan risken för oberoendet synas vara oacceptabelt stor vid ett planeringsprojekt för ett stort företag eller en kund som är ett företag av allmänt intresse.

I andra änden av skalan kan revisorn få i uppdrag att förse sin revisionsklient med en översikt över alternativa system. På basen av denna översikt beslutar kunden själv vilket system som skall installeras. Tillhandahållandet av en sådan tjänst äventyrar i allmänhet inte revisorns oberoende, förutsatt att de föreslagna systemens kostnader och fördelar är noggrant dokumenterade och diskuteras med revisionsklienten. Emellertid äventyras oberoendet om revisorn har ett betydande finansiellt intresse (se B.1) eller en viktig affärsförbindelse (se B.2) med någon av systemleverantörerna.

7.2.3 Värderingstjänster

Värderingstjänster

En värdering innebär att man gör antaganden om den framtida utvecklingen, tillämpar vissa metoder och viss teknik, samt en kombination av båda för att räkna ut ett visst värde, eller en rad värden för en tillgång, en skuld eller för ett helt företag. De bakomliggande antagandena vid en sådan värdering kan grunda sig på tolkningar av nuvarande läge och förväntningar inför framtiden, inbegripet både den allmänna utvecklingen och konsekvenserna av vissa åtgärder som vidtas eller planeras av revisionsklienten eller någon i dennes närmaste affärsmiljö.

Uppdrag som innebär att man granskar eller yttrar sig om värderingsarbete som utförts av andra (t.ex. åtaganden enligt artiklarna 10 och 27 i andra direktivet om bolagsrätt [77/91/EEG], artiklarna 10 och 23 i tredje direktivet om bolagsrätt [78/855/EEG] eller artikel 8 i sjätte direktivet om bolagsrätt [82/891/EEG]), eller samlar in och granskar data som skall användas vid en värdering som utförs av andra (t.ex. arbete med att ta fram relevanta fakta i samband med företagsförsäljning eller företagsköp) betraktas inte som värderingstjänster enligt denna princip.

Väsentlighet och subjektivitet

Värderingstjänster som leder till värdering av belopp som varken separat eller tillsammans är av väsentlig betydelse för redovisningen anses inte skapa ett betydande hot mot oberoendet.

De bakomliggande antagandena vid en värdering och de metoder som tillämpas är alltid revisionsklientens eller dess lednings ansvar. Som en del i beslutsprocessen måste revisionsklienten eller dess ledning därför i allmänhet fastställa de bakomliggande antagandena för värderingen och besluta om den metod som skall användas för att räkna ut värdet. Detta är särskilt viktigt då den värdering som skall göras ger utrymme för en hög grad av subjektivitet, antingen i förhållande till de bakomliggande antagandena eller med avseende på skillnaderna mellan tillämpliga metoder.

När det gäller vissa rutinmässiga värderingar kan graden av subjektivitet vara obetydlig till följd av den typ av värdering som det rör sig om. Detta är fallet då de bakomliggande antagandena bestäms i lagen (t.ex. skattesatser, avskrivningssatser för skattesyften) eller andra regler (t.ex. bestämmelser om att använda vissa räntesatser) eller är allmänt godtagna i revisionsklientens verksamhetssektor och då den teknik och de metoder som skall användas baserar sig på allmänna godtagna standarder, eller till och med föreskrivs i lagar och förordningar. Under sådana omständigheter är det osannolikt att resultatet av en värdering som utförs av en informerad tredje part, även om det inte är identiskt, är väsentligt olika. Tillhandahållande av sådana värderingstjänster äventyrar därför eventuellt inte en revisors oberoende, även om själva värdet kan anses vara av väsentlig betydelse för redovisningen, förutsatt att revisionsklienten eller dennes ledning åtminstone har godkänt alla väsentliga bedömningsgrunder.

Ytterligare skyddsåtgärder

Vissa värderingstjänster ger litet utrymme för subjektivitet. Detta gäller till exempel de tjänster som förutsätter tillämpning av standardteknik eller standardmetoder eller som består i en granskning av de värderingsmetoder som använts av en tredje part, men där den värdering som görs är av väsentlig betydelse för redovisningen. I dessa fall bör revisorn överväga om det finns ett självgranskningshot som bör minskas genom ytterligare skyddsåtgärder. Det kan vara lämpligt att åtgärda ett sådant hot genom att inrätta ett värderingsteam separat från uppdragsteamet, med olika rapporteringsvägar för båda teamen.

7.2.4 Deltagande i revisionsklientens interna revision

Intern revision är en viktig del av företagets interna kontrollsystem. I företag, särskilt små och medelstora, som inte har råd med en avdelning för intern revision eller där denna avdelning saknar vissa resurser (t.ex. tillgång till specialister inom informationsteknik eller medelsförvaltning), kan revisorns deltagande i den interna revisionen stärka kontrollen av att företagets resurser utnyttjas effektivt.

Emellertid kan självgranskningshot uppkomma om det till exempel inte finns en tydlig uppdelning mellan ledning och kontroll av den interna revisionen respektive den interna revisionsverksamheten, eller om revisorns utvärdering av revisionsklientens interna kontrollsystem bestämmer typen och omfattningen av de förfaranden som vidtas vid den efterföljande lagstadgade revision som han utför. För att undvika sådana hot måste revisorn, revisionsbolaget eller företaget i dess nätverk kunna visa att man inte deltar i ledningen och kontrollen av den interna revisionen. I egenskap av revisor för den lagstadgade revisionen av kunden måste revisorn även kunna visa att han har vidtagit lämpliga åtgärder för att låta granska resultaten av det interna revisionsarbetet och inte i otillbörlig utsträckning har förlitat sig på dessa resultat när han fastställt slag, tidpunkt och omfattning för arbetet inom ramen för den lagstadgade revisionen. För att säkerställa att revisionsbolagets arbete med den lagstadgade revisionen uppfyller nödvändiga redovisningsstandarder och att revisorns oberoende inte är äventyrat, bör en lämplig granskning av dessa förhållanden utföras av en revisionspartner som har deltagit varken i den lagstadgade revisionen eller i något av de interna revisionsuppdrag som kan påverka redovisningen.

I företag där avdelningen för intern revision rapporterar till ett kontrollorgan i stället för till själva ledningen, har den interna revisionsfunktionen en roll som kompletterar den lagstadgade revisionsfunktionen. Den kan därför betraktas som en separat del av ramen för företagsstyrningen. Om revisorn får en förfrågan om att utföra internt revisionsarbete under dessa omständigheter, måste han ändå kunna visa att han på lämpligt sätt har utvärderat hoten mot sitt oberoende och har vidtagit alla nödvändiga skyddsåtgärder.

7.2.5 Företrädande av revisionsklient vid tvistlösning

Hot till följd av partiskhet och självgranskning

Under vissa omständigheter kan revisorn, revisionsbolaget, ett företag i dess nätverk eller en partner, chef eller anställd vid dessa bistå revisionsklienten vid lösningen av en tvist.

Det anses i allmänhet att en revisor som företräder en revisionsklient i en tvist tar på sig en roll som är oförenlig med en revisors förpliktelse att uttala sig objektivt i revisionsberättelsen. Detta hot till följd av partiskhet åtföljs av ett självgranskningshot när hjälpen vid tvistlösningen också förutsätter att revisorn bedömer revisionsklientens chanser att vinna tvisten, om detta kan påverka de belopp som kommer att ingå i redovisningen. En revisor som är involverad i en tvistlösning måste därför överväga hur betydande de hot är som uppkommer till följd av partiskhet respektive självgranskning.

Hotet till följd av partiskhet ökar då revisorn, revisionsbolaget eller ett företag i dess nätverk på revisionsklientens vägnar har en aktiv roll i tvistlösningen. Det är mindre troligt att detta hot blir betydande om revisorn endast behöver vittna i en domstol eller nämnd i ett ärende där kunden är inblandad.

Också då en revisor tar på sig en relativt aktiv roll på kundens vägnar, kan det förekomma specifika situationer som i allmänhet inte anses äventyra revisorns oberoende. En sådan situation kan vara att revisorn företräder en revisionsklient inför domstol eller skattemyndigheten i en skattetvist. Det kan också vara att han ger kunden råd och försvarar ett visst redovisningsförfarande i en situation då en myndighet, tillsynsmyndighet för värdepappershandeln eller granskningsnämnd i en medlemsstat eller liknande europeiska eller internationella organ utreder revisionsklientens redovisning. Vilka omständigheterna än är bör emellertid revisorn analysera situationen i varje specifikt fall och sin särskilda inblandning i syfte att göra en omsorgsfull bedömning av huruvida ett betydande hot mot hans oberoende föreligger.

Väsentlighet och subjektivitet

Tillhandahållande av juridiska tjänster till en revisionsklient i samband med tvistlösning skapar vanligen inte ett betydande hot mot oberoendet då dessa tjänster avser frågor som enligt en rimligt insatt tredje parts åsikt inte förväntas ha någon väsentlig inverkan på redovisningen.

Att företräda en revisionsklient är till sin natur en subjektiv handling, men graden av subjektivitet varierar beroende på typen av rättsprocess. Under en revision kan revisorn vanligen välja att själv utvärdera resultatet av en rättsprocess, eller förlita sig på en bedömning som görs av en extern advokat som anlitas av kunden. Graden av subjektivitet styrs i båda fallen av faktorer som exempelvis advokatens kompetens, om han följer de etiska normerna för advokatycket och de bevis som föreligger, snarare än av om advokaten är anställd hos revisionsbolaget eller hos en tredje parts advokatbyrå.

När det gäller rättsprocesser där resultatet rimligen kan utläsas av de bevis som föreligger, bör revisionsbolagets bedömning av de belopp som påverkas av tvisten inte vara väsentligt olika en bedömning som görs av en tredje parts advokatbyrå (t.ex. tvister om anställningsavtal med personal eller vissa skattemål).

Å andra sidan kan det uppkomma situationer som ger stort utrymme för subjektivitet. Det kan också uppkomma situationer då det är omöjligt att utvärdera bevisen på ett objektivt sätt på grund av det slag av affärsförbindelse som finns mellan revisorn och revisionsklienten (t.ex. personlig involvering av den före detta eller nuvarande ledningen, icke arbetande styrelseledamöter eller aktieägare). I sådana fall bör revisorn säkerställa att han inte involveras i revisionsklientens åtgärder i samband med lösningen av tvisten, utom i mindre tvister då ärendet i fråga inte rimligen kan förväntas ha en väsentlig inverkan på redovisningen.

Ytterligare skyddsåtgärder

Under omständigheter som inte omfattas av punkt 2 bör revisorn överväga huruvida det kvarstår hot mot oberoendet som måste mildras genom ytterligare skyddsåtgärder. Det kan vara lämpligt att undvika att uppdragsteamet involveras i tvistlösningen genom att inrätta olika uppdragsteam med olika rapporteringsvägar för den lagstadgade revisionen och de juridiska tjänsterna i samband med tvisten.

7.2.6 Rekrytering av personer till ledande befattningar

En revisor som får en förfrågan om att hjälpa en revisionsklient att rekrytera chefer eller nyckelpersoner bör först bedöma de hot mot hans oberoende som kan uppkomma till exempel på grund av den roll som den person som rekryteras kommer att få samt vilket slag av hjälp kunden efterfrågar. Behovet av en noggrann bedömning är störst om den rekryterade personen troligen kommer att ha en viktig roll inom kundens medelsförvaltning och ha regelbunden kontakt med revisorn. Hot till följd av egenintresse och förtrolighet kan dock uppkomma även vid rekrytering till andra befattningar.

När det gäller det slag av hjälp som efterfrågas, är en godtagbar tjänst exempelvis att granska yrkeskompetensen hos ett antal sökande och tillhandahålla ett objektivt uttalande om deras lämplighet för befattningen i fråga. En annan godtagbar tjänst är att tillhandahålla en förteckning över kandidater för en intervju, förutsatt att den har sammanställts enligt kriterier som specificerats av kunden och inte på basen av revisorns egen bedömning. I båda dessa fall bör man omsorgsfullt försäkra sig om att revisorns uttalanden om kandidaterna inte föregriper revisionsklientens beslut. Om revisorn kommer fram till att han inte kan tillhandahålla den efterfrågade hjälpen utan att direkt eller indirekt delta i revisionsklientens beslut om vem som skall anställas, bör han avböja att tillhandahålla sådan hjälp.

8. ARVODEN FÖR REVISION OCH ARVODEN FÖR ANDRA TJÄNSTER

8.1 Uppdragsprovision

Avtal om revisionsarvoden

En lagstadgad revision som utförs i allmänhetens intresse är till sin natur olämplig för avtal om att revisorns ersättning skall bero antingen på någon av revisionsklientens resultatsiffror eller resultatet av själva revisionen. Revisionsarvoden som bestäms av en domstol eller ett statligt organ utgör inte uppdragsprovision.

Avtal om arvoden för andra tjänster än revision

Hot mot revisorns oberoende till följd av egenintresse, självgranskning och partiskhet kan uppkomma också då arvodet för andra uppdrag än revisionsuppdrag är villkorsbundet. Detta gäller alla avtal om uppdragsprovision mellan revisorn, revisionsbolaget eller ett företag i dess nätverk respektive revisionsklienten eller ett av dennes anknutna företag. Att arvodet är villkorsbundet innebär till exempel att det på något sätt är beroende av hur projekt framskrider eller av dess resultat eller att revisionsklienten (eller dess anknutna företag) uppnår en viss resultatsiffra.

Vid bedömning av i vilken utsträckning ett avtal om uppdragsprovision utgör ett hot mot revisorns oberoende och förekomsten av lämpliga skyddsåtgärder bör revisorn bland annat beakta följande faktorer: förhållandet mellan den verksamhet för vilken uppdragsprovision skall utgå och pågående eller framtida revisionsuppdrag, möjlig arvodesskala och beräkningsgrunden för arvodet.

Vid denna bedömning bör revisorn beakta bland annat om uppdragsprovisionens belopp bestäms direkt i förhållande till en tillgångs eller transaktions värde (t.ex. procent av inköpspriset) eller ett ekonomiskt villkor (t.ex. tillväxt i börsvärdet) vars mätning senare kommer att granskas vid en revision och huruvida detta ökar hotet till följd av egenintresse till en oacceptabel nivå. Å andra sidan uppkommer hot mot oberoendet i allmänhet inte i situationer då det inte finns något direkt samband mellan beräkningsgrunden för provisionsarvodet (t.ex. ingångslönen för en nyanställd i samband med en rekryteringstjänst) och en viktig aspekt av revisionsuppdraget. Om ett kontrollorgan finnes bör revisorn informera detta om avtalen om uppdragsprovision i enlighet med principerna i avsnitt A. 4.1.2.

8.2 Förhållandet mellan totalt arvode och total intäkt

Ett alltför stort beroende av arvoden för revisionstjänster och andra tjänster från en revisionsklient eller en kundgrupp utgör ett uppenbart hot till följd av egenintresse mot revisorns oberoende. Revisorn eller revisionsbolaget måste inte endast undvika ett sådant finansiellt beroende, utan måste också noggrant överväga om det kan uppfattas som om ett sådant beroende föreligger och om detta kan skapa ett betydande hot mot oberoendet.

Finansiellt beroende förefaller att föreligga

Revisorn, revisionsbolaget eller ett nätverk kan uppfattas som finansiellt beroende av en enda revisionsklient eller kundgrupp om det totala arvode som man erhåller för revisionstjänster och andra tjänster, eller förväntar sig att erhålla, från den kunden eller kundgruppen överstiger en kritisk andel av de totala intäkterna. Allmänhetens uppfattning av vilken den kritiska procentandelen är beror på olika faktorer i revisionsmiljön. Till exempel kan nivån vara olika beroende på bolagets storlek, om det är väletablerat eller nybildat, om det har verksamhet på lokal, nationell eller internationell nivå, och på den allmänna situationen på de marknader där det driver sin verksamhet.

Dessa omständigheter måste noggrant beaktas av revisorn när han bedömer hur betydande ett hot till följd av egenintresse är för allmänhetens bild av hans oberoende. En analys bör utföras avseende alla arvoden som erhållits för revisionstjänster och andra tjänster från en viss kund eller kundgrupp jämfört med bolagets eller nätverkets totala intäkter, samt av relevanta belopp som man räknar med att erhålla under bolagets eller nätverkets aktuella redovisningsperiod. Om denna analys anger att det finns ett beroende och ett behov av skyddsåtgärder, bör en revisionspartner som inte har deltagit i tillhandahållandet av någon av tjänsterna till kunden utföra en granskning av betydande revisionsarbete och annat arbete som utförts för kunden och ge råd om hur man skall förfara. Vid granskningen bör man också beakta alla revisions-tjänster och andra tjänster som man har avtalat om eller har lämnat anbud på. Om tvivel kvarstår, eller om ingen sådan partner finnes på grund av bolagets storlek, bör revisorn rådfråga revisorskårens tillsynsorgan eller begära att granskning utförs av en annan revisor.

Vissa andra arvodesarrangemang

Revisorn bör alltid beakta huruvida det förekommer, eller synes förekomma, andra arvodesarrangemang mellan en viss revisionsklient eller kundgrupp och honom själv eller revisionsbolaget som kan förorsaka ett hot till följd av egenintresse. Till exempel kan en revisionspartner vid ett kontor eller en filial uppfattas vara beroende av arvoden från en viss revisionsklient om den största delen av det kontorets tjänster utförs för denna revisionsklient eller om samma person ansvarar för försäljningen av både revisionstjänster och andra tjänster till revisionsklienten. För att minska sådana hot till följd av egenintresse kan ett revisionsbolag ändra sin organisations struktur och vissa personers ansvarsområden eller, i tillämpliga fall, diskutera det sätt på vilket tjänster tillhandahålls och debiteras med revisionsklientens kontrollorgan.

Oberoendet kan äventyras särskilt om betydande arvoden genereras genom tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster till en revisionsklient eller dennes anknutna företag. Revisorn bör därför bedöma denna risk för oberoendet. Han bör särskilt beakta den typ av andra tjänster som tillhandahålls, de olika arvoden som genereras genom revisionsuppdraget respektive genom andra uppdrag samt deras respektive storlek i förhållande till revisionsbolagets eller nätverkets totala intäkter. Om analysen indikerar ett behov av skyddsåtgärder, särskilt om arvoden från andra tjänster överstiger arvoden från revisionstjänster, bör en revisionspartner som inte varit involverad i varken revisionsuppdragen eller de andra uppdragen utföra en granskning av det arbete som utförts för kunden och ge råd om hur man skall förfara.

8.3 Arvoden som förfallit till betalning

Obetalda arvoden för revision eller annat arbete kan de facto uppfattas som ett lån från revisorn till revisionsklienten. Detta kan hota revisorns oberoende genom att skapa ett ömsesidigt finansiellt intresse med revisionsklienten. Under sådana omständigheter måste en revisor bedöma hotnivån och vidta alla nödvändiga åtgärder. Detta kan innefatta att informera alla berörda tredje parter om det potentiella ömsesidiga intressets omfattning. Då revisorn är ett revisionsbolag kan omständigheterna granskas av en annan revisionspartner som inte har varit involverad i tillhandahållandet av tjänster till revisionsklienten. När det gäller ett enmansföretag eller en liten sammanslutning där alla revisionspartner har varit involverade i arbete för revisionsklienten bör revisorn antingen rådfråga revisorskårens tillsynsorgan eller låta en annan revisor utföra granskningen.

8.4 Prissättning

En revisor måste kunna visa att det arvode som han debiterar för ett revisionsuppdrag är skäligt, särskilt om det är avsevärt lägre än det som debiterats av en tidigare revisor eller det som offererats av andra företag som lämnat anbud på uppdraget. Han måste också kunna visa att priset i en offert inte är beroende av ett förväntat tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster och att kunden inte har vilseletts i fråga om grunden för framtida debitering av arvoden för revisionstjänster och andra tjänster när de nuvarande revisionsarvodena förhandlades. Revisorn bör ha en policy och förfaranden som gör det möjligt att visa att hans arvoden uppfyller dessa krav. Då det gäller lagstadgad revision av företag av allmänt intresse bör revisorn eftersträva att diskutera grunden för beräkning av revisionsarvodet med kontrollorganet.

9. RÄTTSTVISTER

Det är inte möjligt att i varje enskilt fall specificera exakt vid vilken punkt det blir olämpligt för en revisor att fortsätta som revisor för en revisionsklient, men följande kriterier bör beaktas:

- Om en revisionsklient framför anklagelser om att revisionsarbetet är bristfälligt utfört, och revisorn anser att det är troligt att kunden kommer att kräva ersättning, bör revisorn först diskutera grunden för anklagelserna med revisionsklientens kontrollorgan eller, i avsaknad av ett sådant organ, med revisorskårens tillsynsorgan. Om detta bekräftar bedömningen att det är troligt att ersättning kommer att utkrävas, bör revisorn – i enlighet med nationella lagbestämmelser – avsäga sig uppdraget.

- Om revisorn anklagar en revisionsklients sittande ledning för bedrägeri eller oredlighet, är risken för oberoendet och beslutet om huruvida han bör avsäga sig uppdraget eller inte också beroende av skyddsåtgärderna, exempelvis diskussioner om alla relevanta aspekter med kundens kontrollorgan eller, i avsaknad av ett sådant organ, med revisorskårens tillsynsorgan. (I vissa länder skyddar emellertid den nationella lagen revisorns oberoende i fall av bedrägerianklagelser, emedan det krävs att revisorn skall rapportera det upptäckta bedrägeriet till en nationell myndighet och fortsätta sitt revisionsarbete på denna myndighets vägnar, som representerar det nationella allmänna intresset. I samtliga fall bör revisorn överväga att söka juridisk hjälp, med vederbörlig hänsyn till hans ansvar gentemot det allmänna intresset.)
- En hotande eller faktisk rättsvist rörande andra tjänster än revisionstjänster till ett belopp som inte är väsentligt för revisorn eller revisionsklienten (till exempel ersättningskrav på grund av meningsskiljaktigheter i fråga om faktureringen för tjänster, resultat av rådgivningstjänster) äventyrar inte revisorns oberoende.

10. ÖVERORDNAD PERSONAL SOM ARBETAT LÄNGE FÖR EN REVISIONSKLIENT

När det gäller att minska ett hot till följd av förtrolighet eller tillit mot oberoendet hos en revisor som har åtagit sig att granska redovisningen för en revisionsklient av allmänt intresse, kan kravet att byta ut uppdragspartnern och övriga huvudansvariga revisionspartners i uppdragsteamet inom en rimlig tid inte ersättas av andra skyddsåtgärder.

Revisorn bör också överväga den risk för oberoendet som uppkommer då övriga medlemmar i uppdragsteamet arbetar för samma kund under lång tid, inbegripet den överordnade personal som arbetar med att granska företag vars redovisning skall ingå i en revisionsklients sammanställda redovisning, samt den risk som uppkommer på grund av själva teamets sammansättning. Han bör tillämpa skyddsåtgärder, exempelvis låta personalen rotera och vidta åtgärder inom ramen för revisionsbolagets kvalitetssäkringssystem, för att försöka säkerställa att uppdraget kan fortgå som sig bör utan att hans oberoende äventyras.

Det kan uppkomma situationer då det på grund av revisionsbolagets storlek inte är möjligt att låta uppdragspartnern och revisionspartner i nyckelställning rotera internt, eller då detta inte är en lämplig skyddsåtgärd. Detta gäller till exempel enmansföretag eller då ett begränsat antal revisionspartner har en alltför nära daglig kontakt med varandra. I sådana situationer bör revisorn säkerställa att andra skyddsåtgärder införs inom rimlig tid. Sådana skyddsåtgärder kan vara att låta göra en extern kvalitetsgranskning av revisionsuppdraget i fråga eller åtminstone rådfråga revisorskårens tillsynsorgan. Om inga lämpliga skyddsåtgärder kan identifieras, bör revisorn överväga huruvida det är lämpligt att fortsätta revisionsuppdraget.

Då en medlem i ett uppdragsteam byts ut på grund av att han en längre tid arbetat med ett visst revisionsuppdrag, eller på grund av hot som följer av förtrolighet eller tillit, bör den personen inte på nytt avdelas till teamet förrän minst två år har förflutit sedan han byttes ut.

Tillägg

ORDLISTA

Anknutet företag	<p>a) till ett revisionsbolag: ett företag enligt artikel 41.1, 41.2 och 41.3 i sjunde direktivet om bolagsrätt (83/349/EEG),</p> <p>b) till en revisionsklient: ett företag enligt artikel 41.1, 41.2 och 41.3 i sjunde direktivet om bolagsrätt (83/349/EEG) vars redovisning tillsammans med revisionsklientens redovisning skall ingå i en sammanställd redovisning upprättad enligt sjunde direktivet, eller – i de fall sjunde direktivet om bolagsrätt inte är tillämpligt – skulle ingå i den sammanställda redovisningen om kraven i det direktivet vore tillämpliga.</p> <p>Utan att det inverkar på a eller b omfattar begreppet "anknutet företag" varje företag, oberoende av bolagsform, som kopplat till ett annat företag genom gemensamt ägande eller gemensam kontroll eller ledning.</p>
Beslutskedja	Inbegriper alla de personer som har ett direkt ansvar för övervakning, ledning, arvode eller tillsyn avseende en revisionspartner i revisionsteamet eller genomförandet av en lagstadgad revision på kontorsnivå, landsnivå, regional nivå eller global nivå. Den inbegriper alla partner, huvudmän och aktieägare som förbereder, granskar eller direkt påverkar bedömningen av det som en revisionspartner i ett revisionsteam presterar, eller på annat sätt bestämmer deras ersättning för deltagandet i revisionsuppdraget.
Företag av allmänt intresse	Företag som är av betydande allmänt intresse på grund av sin versamhet, storlek eller antalet anställda eller på grund av att de har ett stort antal aktieägare. Exempel på sådana företag är kreditinstitut, försäkringsbolag, investmentbolag, fondföretag (¹), pensionsförvaltare och börsnoterade företag.
Huvudansvarig Revisionspartner	En revisionspartner i uppdragsteamet (inbegripet uppdragspartnern) som på koncernnivå ansvarar för att rapportera om viktiga faktorer, exempelvis om revisionsklientens viktigare dotterbolag eller filialer, eller om betydande riskfaktorer i samband med den lagstadgade revisionen hos den kunden.
"Kontor"	<p>Med "kontor" avses en undergrupp av ett revisionsbolag eller ett nätverk som är antingen geografiskt eller verksamhetsmässigt avgränsad och där en revisionspartner i nyckelställning främst utför sitt arbete.</p> <p>Ett viktigt kriterium för att identifiera en undergrupp bör vara att det finns en nära arbetsförbindelse mellan dess medlemmar (t.ex. att de arbetar med samma typ av frågor eller kunder). Det bör särskilt beaktas att utseendet på sådana arbetsförbindelser förändras allt mer genom att det uppkommer "virtuella" kontor till följd av den tekniska utvecklingen och revisionsklienternas allt mer multinationella verksamhet.</p> <p>När det gäller mindre sammanslutningar, kan ett "kontor" inbegripa hela företaget, i vilket fall alla partner och anställda omfattas av de relevanta kraven.</p>
Kontrollorgan	Ett organ eller en grupp personer som ingår i revisionsklientens struktur för företagsstyrning och som utövar tillsyn över ledningen som en förtroendeman för investerare och, så krävs i nationell lag, för andra intressenter, exempelvis anställda, och som består av, eller åtminstone inbegriper, andra personer än företagsledningen, exempelvis en övervakande styrelse, en revisionskommitté eller en grupp icke arbetande styrelseledamöter eller externa styrelseledamöter.
Kvalitetssäkringstjänster ("Assurance Services")	Uppdrag till den lagstadgade utsedde revisorn att i enlighet med fastställda kriterier utvärdera eller bedöma ett sakförhållande där ansvaret ligger på annan part, och därefter formulera en slutsats som ger revisionsklienten en viss nivå av säkerhet angående detta sakförhållande.

Lagstadgad revision	<p>Den revisionstjänst som en godkänd person enligt artikel 2.1 i åttonde direktivet om bolagsrätt (= revisor) tillhandahåller när han</p> <p>a) utför granskning av ett bolags eller ett företags årsbokslut och verifierar att innehåller i förvaltningsberättelsen är förenligt med årsbokslutet, förutsatt att sådan granskning och verifiering föreskrivs i gemenskapsrätten, eller</p> <p>b) utför granskning av sammanställda bokslut och verifierar att innehållet i de sammanställda förvaltningsberättelserna är förenligt med de sammanställda boksluten, förutsatt att sådan granskning och verifiering föreskrivs i gemenskapsrätten.</p> <p>I denna rekommendation innefattar begreppet "lagstadgad revision" även vidimerings-tjänster som, beroende på den nationella lagstiftningen, tillhandahålls av en revisor när det krävs att företag skall redovisa annan finansiell information än den som anges ovan (t.ex. delårsbokslut och delårsrapporter) och som granskas av en revisor som måste uttala sig om denna information.</p>
Nyckelbefattning i företagsledningen	<p>Varje befattning hos revisionsklienten som inbegriper ansvar för avgörande ledningsbeslut hos revisionsklienten, exempelvis VD ("CEO") eller finansdirektör ("CFO"). Detta ledningsansvar bör också ge inflytande över revisionsklientens redovisningspolitik och utarbetande av årsredovisningar. En nyckelbefattning i företagsledningen omfattar också de kontraktsmässiga och faktiska överanskommelser som faktiskt ger en enskild person möjlighet att medverka i utövandet av denna ledningsfunktion på ett annat sätt, t.ex. inom ramen för ett konsultkontrakt.</p>
Nätverk	<p>Inbegripet det revisionsbolag som utför den lagstadgade revisionen, samt dess anknutna företag och alla andra enheter som kontrolleras av revisionsbolaget eller kontrolleras, ägs eller leds gemensamt eller på annat sätt är anknutna eller förbundna med revisionsbolaget genom användning av ett gemensamt namn eller genom att man delar betydande gemensamma personalresurser.</p>
Partner	<p>En yrkesman vid ett revisionsbolag eller i ett nätverk som personligen tar på sig det slutliga ansvaret för det arbete som utförs under ett uppdrag (revisionsuppdrag eller annat uppdrag). Han är i allmänhet bemyndigad att underteckna på revisionsbolagets vägnar och kan också vara delägare/ägare eller huvudman i revisionsbolaget.</p>
Revisionsbolag	<p>Den organisatoriska – vanligen juridiska – enhet som utför en lagstadgad revision (t.ex. en enmansföretagare, en sammanslutning eller ett bolag med revisorer). Revisionsbolaget och den revisor som utses för en lagstadgad revision kan vara samma juridiska person, men behöver inte vara det (t.ex. då en person som är medlem i en sammanslutning utses till revisor bildar sammanslutningen som sådan revisionsbolaget).</p>
Revisionsklient	<p>Det bolag eller företag vars årsbokslut omfattas av kravet på lagstadgad revision, eller det moderbolag enligt artikel 1 i sjunde direktivet om bolagsrätt (83/349/EEG) vars sammanställda redovisning omfattas av kravet på lagstadgad revision.</p>
Revisionspartner	<p>En person som arbetar med revision i ett revisionsbolag eller nätverk och själv är en godkänd person enligt artikel 2.1 i det åttonde direktivet om bolagsrätt (= revisor) och som personligen tar på sig ett slutligt ansvar för det revisionsarbete som utförs inom ramen för en lagstadgad revision. Han är allmänhet bemyndigad att underteckna revisionsberättelsen på revisionsbolagets vägnar, som utgör lagstadgad revisor. Han kan också vara aktieägare/ägare eller huvudman i revisionsbolaget.</p>
Revisionsteam	<p>Alla som arbetar med revision och som, oavsett deras juridiska ställning i förhållande till revisorn eller revisionsbolaget, har avdelats till ett visst revisionsuppdrag för att utföra revisionsarbete, exempelvis revisionspartner, revisionschef(er) och revisionspersonal.</p>

Revisor	En godkänd person enligt artikel 2.1 i åttonde direktivet om bolagsrätt (= revisor) som, antingen i egenskap av fysisk eller juridisk person, utses för att visst lagstadgat revisionsuppdrag enligt nationell lag och i vars namn revisionsberättelsen följaktligen undertecknas.
Uppdragspartner	Den revisionspartner som har ett slutligt ansvar för en lagstadgad revision hos en viss revisionsklient och som samordnar revisionsteamets arbete med det arbete som utförs av personer från andra yrkesområden som är involverade i arbetet, säkerställer att detta arbete kvalitetskontrolleras och, om tillämpligt, samordnar all revisionsverksamhet i ett nätverk i samband med en lagstadgad revision, särskilt när det gäller sammanställd redovisning där olika revisionspartner har olika ansvar för granskningen av de företag som skall ingå i den sammanställda redovisningen.
Uppdragsteam	Alla personer som, oavsett deras juridiska ställning i förhållande till revisorn eller revisionsbolaget, är direkt involverade i accepterandet och utförandet av en viss lagstadgad revision. Det innefattar revisionsteamet, anställda eller inhyrda personer ur andra yrkesgrupper som deltar i revisionsuppdraget (t.ex. advokater, aktuarier, skattespecialister, IT-specialister, specialister inom medelsförvaltning) och personer som utövar kvalitetskontroll eller direkt tillsyn av revisionsuppdraget.

(¹) Företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper.

RÄTTELSER**Rättelse till Europeiska centralbankens riktlinje av den 7 mars 2002 om ändring av riktlinje ECB/2000/7 om Eurosystemets penningpolitiska instrument och förfaranden (ECB/2002/2)**

(Europeiska gemenskapernas officiella tidning L 185 av den 15 juli 2002)

På sidan 1, skäl 2 skall det

i stället för: "... genomförandet av den gemensamma penningpolitiken bör följas uppmärksamt."

vara: "... genomförandet av den gemensamma penningpolitiken i euroområdet bör följas uppmärksamt."

På sidan 1, artikel 1 skall det

i stället för: "Bilagan till den här riktlinjen (Den gemensamma penningpolitiken i Ekonomiska och monetära unionen – Allmän dokumentation av Eurosystemets penningpolitiska instrument och förfaranden) ..."

vara: "Bilagan till den här riktlinjen (Den gemensamma penningpolitiken i euroområdet – Allmän dokumentation av Eurosystemets penningpolitiska instrument och förfaranden) ...".
