

Exp
23/2
Kang

Finansdepartementet
Avdelning för offentlig förvaltning
Kommunenheten
103 33 Stockholm

Remissvar över betänkandet SOU 2016:78 Ordning och reda i välfärden
(Ert Dnr: Fi2016/04014/K)

Revisorsnämnden (RN) har anmodats att yttra sig över ovan rubricerade betänkande. RN har, mot bakgrund av de intressen som myndigheten har att tillvarata, följande synpunkter på förslagen.

RN:s yttrande har disponerats på så att myndigheten först kortfattat redogör för de övergripande slutsatserna. Dessa utvecklas sedan närmare nedan.

Sammanfattande synpunkter

Den allmänna utgångspunkten för RN:s yttrande är att revision är en oberoende granskning av verksamheter som ska ge medborgare, företag och finansiella marknader tillgång till kvalitetssäkrad information och korrekta beslutsunderlag samt motverka korruption. En väl fungerande revision är en viktig förutsättning för god ledning, styrning och kontroll av offentliga och privata verksamheter. Ytterst syftar revision till att skapa förtroende för samhällets institutioner.

Däremot är revisorns roll i samhällsstyrningen inte klart preciserad och revisorsrollen inte enhetligt definierad i Sverige. Det finns problem kring gränsdragningar mellan olika aktiviteter som knyter an till bestyrkandeuppdrag och som medför oklarheter kring vad som ett sådant uppdrag innebär.

RN vill därför framhålla följande.

- *Revisorns granskning av årsredovisning* – De juridiska personer (nedan välfärdsaktörer) som beviljas tillstånd att ta emot offentlig finansiering ska årligen lämna en årsredovisning som ska granskas av en auktoriserad eller godkänd (nedan kvalificerad) revisor. Att en kvalificerad revisor granskar verksamhetens räkenskaper och lämnar en revisionsberättelse utgör, enligt betänkandet, en försäkran om att redovisningen är en stabil grund för tillsyn av de krav som ställs i tillståndsgivningen. En revisor granskar årsredovisningen enligt god revisionssed, vilket innebär att revisorn har som mål att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att i rimlig grad kunna försäkra sig om att årsredovisningen sammantaget inte innehåller väsentliga

Revisorsnämnden

Supervisory Board of Public Accountants

felaktigheter. RN vill påpeka att revisorns uppdrag alltså inte behöver sammanfalla med de bedömningskrav som uppställs av tillsynsmyndigheten.

- *Revisorns granskning av annan rapportering* – Tillsynsmyndigheten ska kunna begära att en välfärdsaktör kommer in med annan information som gör det möjligt att bedöma om kraven på regleringen är uppfyllda. I föreskrifter ska även kunna anges att informationen ska granskas av en kvalificerad revisor. I betänkandet framgår inte vilken form av granskning som i sådant fall efterfrågas, vilket enligt RN bör klargöras.
- *Ramverk för upprättande av annan rapportering* – Tillsynsmyndigheten ska kunna besluta om vilken information som ska lämnas av en välfärdsaktör och t.ex. närmare definiera olika typer av närståendetransaktioner beroende på associationsform. En del exempel på information som nämns i utredningen är information som normalt inte ingår i vare sig revisorns granskning eller uttalande i revisionsberättelsen. Det är därför viktigt att det finns ett tydligt ramverk som revisorn ska granska mot om det ska vara möjligt för en revisor att acceptera uppdraget.

Revisorns granskning av årsredovisning

Förslaget har till syfte att säkerställa att offentliga medel används till just den verksamhet som de är avsedda för och att eventuella överskott som huvudregel ska återföras till den verksamhet där de uppstår. För att tillsynsmyndigheten ska kunna följa upp att välfärdsaktören uppfyller kraven för tillståndet behöver myndigheten tillgång till ekonomisk information. Enligt förslaget ska alla juridiska personer som beviljas tillstånd att ta emot offentlig finansiering årligen lämna en årsredovisning till tillsynsmyndigheten. Skyldigheten att upprätta årsredovisning omfattar även verksamhet som inte omfattas av kraven i bokföringslagen (1999:1078). Den juridiska personen ska ha en kvalificerad revisor.

RN utgår från att avsikten med förslagen är att revisorn ska ha de uppgifter som följer av tillämpliga associationsrättsliga bestämmelser, exempelvis 9 kap. aktiebolagslagen (2005:551), 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar eller revisionslagen (1999:1079). Detta bör eventuellt belysas ytterligare under den fortsatta beredningen av ärendet.

En årlig ekonomisk redovisning utgör, enligt betänkandet, en bra grund för en riskbaserad tillsyn och kan tidigt ge signaler om någon aktör kringgår lagstiftningen. I betänkandet ges delvis uttryck för uppfattningen att när en revisor granskar verksamhetens räkenskaper och lämnar en revisionsberättelse utgör det en försäkran om att redovisningen utgör en stabil grund för tillsyn av de krav som ställs i tillståndsgivningen.

RN vill poängtera att en revisor ska utföra revisionsuppdragen i enlighet med de krav som följer av revisionslagen, annan tillämplig associationsrättslig lagstiftning och revisorslagen (2001:883). En kvalificerad revisor måste alltid utföra och rapportera granskningsuppdrag enligt god revisors- och revisionsred. God revisionsred är en rättlig standard som ställer de kvalitativa kraven på bestyrkandeuppdrag där revisorn har som mål att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att i rimlig grad kunna försäkra sig om att årsredovisningen sammantaget inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisorn uppdrag behöver alltså inte sammanfalla med de bedömningskrav som uppställs av tillsynsmyndigheten.

Granskning av annan rapportering

Enligt förslaget får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddela föreskrifter om hur välfärdsaktörer ska redovisa att förutsättningarna är uppfyllda. Tillsynsmyndigheten ska även kunna begära att välfärdsaktörer ska komma in med annan information utöver årsredovisning som gör det möjligt att bedöma om kraven är uppfyllda. I föreskrifterna kan även anges att informationen ska granskas av en kvalificerad revisor. Det framgår dock inte vilken form av granskning som efterfrågas.

Som redan nämnts är god revisionssed den rättsliga standard som reglerar hur en revisor ska utföra olika typer av *bestyrkandeuppdrag*. Sådana uppdrag kan genomföras med olika grad av säkerhet; rimlig säkerhet (revision) eller begränsad säkerhet (översiktlig granskning).¹ Det bör enligt RN:s mening klart och tydligt framgå vilken form av granskning som efterfrågas för att undvika missförstånd om vad uppdraget innebär och vad som ska avrapporteras av revisorn. En kvalificerad revisor kan genomföra olika typer av granskningar utöver revision, vilket redogörs för nedan.

Ramverk för upprättande av annan rapportering

Föreskriftsrätten innebär att tillsynsmyndigheten får besluta vilken annan information som kontinuerligt ska lämnas av välfärdsaktörerna, samt närmare definiera olika typer av transaktioner. I betänkandet nämns exempelvis att det kan bli aktuellt att definiera vilka som anses tillhöra en närstående krets beroende på associationsform. Med anledning av att tillsynsmyndigheten har i uppdrag att särskilt granska bland annat otillåtna värdeöverföringar via t.ex. höga hyror, orimliga löner, överprissatta köp och tjänster samt göra bedömningar av marknadsmässigheten i olika transaktioner, så ligger det nära till hands att anta att sådan information kommer att efterfrågas av tillsynsmyndigheten.

En viktig förutsättning för att det ska vara möjligt för en revisor att göra ett uttalande med bestyrkande, oavsett om det är med rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet, är att det finns ett lämpligt ramverk till ledningen för hur de ska upprätta redovisningen. Ramverket blir också de kriterier som revisorn mäter och värderar mot. En del av de exempel på information som nämns i betänkandet är uppgifter som normalt inte ingår i revisorns granskning av en årsredovisning, vilket gör att det är viktigt att det finns ett tydligt ramverk för vad sådan annan redovisning ska innehålla och som inte ger utrymme för olika tolkningar eller bedömningar. Utan lämpligt ramverk finns inte förutsättningar för revisorn att uttala sig med ett bestyrkande och revisorn kan då inte acceptera uppdraget.

Som komplettering till det nu sagda vill RN lämna följande redogörelse om olika typer av granskning och avrapportering som kan göras i Sverige av kvalificerade revisorer.

För de olika *bestyrkandeuppdragen* gäller följande standarder.

	Finansiell information	Icke – finansiell information
Bestyrkandeuppdrag	<i>Tillämpbar standard</i>	<i>Tillämpbar standard</i>
-med rimlig säkerhet	ISA ²	ISAE ³
-med begränsad säkerhet	ISRE ⁴	ISAE

¹ International Auditing and Assurance Boards (IAASB:s) ramverk *Internationellt ramverk för bestyrkande uppdrag* och FAR:s ramverk *Ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige*.

² International Standards on Auditing

³ International Standard on Assurance Engagements

⁴ International Standard on Review Engagements

Dessa kompletteras av vissa sarsvenska normer vilka, under RN:s ansvar för att god revisorssed och god revisionsned utvecklas på ett ändamålsenligt sätt (se 3 § revisorslagen), i hög omfattning utvecklas av branschorganisationen FAR.

Revisorn kan utöver bestyrkandeuppdrag utföra olika former av annan granskning. I motsats till bestyrkandeuppdragen är denna typ av granskning inte styrd av att revisorn självständigt ska bedöma föremålet för granskningen utifrån principerna om risk och väsentlighet. Yttrandet blir då enbart en sammanställning över genomförda granskningsåtgärder och gjorda iakttagelser.

Uppdrag att utföra *granskning enligt särskild överenskommelse* är lämpligt om resultatet från granskningen enbart har en motpart – uppdragsgivaren. Dessa granskningsuppdrag täcks inte in av IAASB⁵-standarder för bestyrkandeuppdrag. Det är viktigt i detta sammanhang att inte använda ordet ”bestyrkande”, ”revision” eller ”översiktlig granskning” eftersom revisorn inte lämnar en slutsats efter genomförd granskning. Revisorn rapporterar enbart de faktiska iakttagelserna enligt överenskommelse med uppdragsgivaren. För denna typ av granskning gäller följande standard.

	Finansiell information	Icke – finansiell information
Övriga granskningsuppdrag		
Iakttagelser, inget bestyrkande	SNT 4400 ⁶	SNT 4400

Detta yttrande har beslutats av myndighetschefen Per Johansson i närvaro av chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, biträdande chefsjuristen Anders Ahlgren samt revisionsdirektören Outi Sjölund som har föredragit ärendet.


Per Johansson


Outi Sjölund

⁵ International Auditing and Assurance Standards Board

⁶ Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse rörande finansiell information