

Den norske Revisorforenings regler om etikk

Den norske Revisorforening

**DEN NORSKE REVISORFORENINGENS REGLER OM ETIKK
INNHold**

	Side
FORORD	2
DEL A: GENERELLE REGLER FOR ALLE REVISORER	
100 Innledning og grunnleggende prinsipper.....	4
110 Integritet	8
120 Objektivitet.....	9
130 Faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet.....	10
140 Konfidensialitet	11
150 Profesjonell atferd	13
DEL B: GJELDER FOR PRAKTISERENDE REVISORER	
200 Innledning.....	15
210 Klientoppdrag	19
220 Interessekonflikter	21
230 Vurdering av en annen revisors arbeid	23
240 Honorarer og andre former for godtgjørelse	24
250 Markedsføring av profesjonelle tjenester	26
260 Gaver og andre oppmerksomheter	27
270 Oppbevaring av klienters eiendeler.....	28
280 Objektivitet – alle tjenester	29
290 Uavhengighet – attestasjonsoppdrag.....	30
DEL C: GJELDER FOR REVISORER I ANNEN VIRKSOMHET ENN REVISJON	
300 Innledning.....	39
310 Mulige konflikter	42
320 Utarbeidelse og rapportering av informasjon	43
330 Tilstrekkelig kompetanse.....	44
340 Økonomiske interesser.....	45
350 Utilbørlig påvirkning.....	47
DEFINISJONER	49
IKRAFTTREDELSESDATO	53

FORORD

Revisor har en viktig rolle som allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskaper mv. Foruten et samfunnsansvar knyttet til at kapitalmarkedene og øvrige regnskapsbrukere skal ha tillit til revisors bekreftelser, har revisor også et ansvar overfor revisorprofesjonen. Mistillit til én revisor kan svekke tilliten til hele profesjonen. Revisorprofesjonen er avhengig av tillit fra omverdenen, og regler om etikk og etterlevelse av grunnleggende etiske prinsipper bidrar til å sikre denne tilliten.

Revisorlovgivningen inneholder bestemmelser om etikk, uavhengighet og objektivitet. Den norske Revisorforenings prinsippbaserte regler om etikk er ment å utfylle revisorlovgivningen, og gi retningslinjer og veiledning for hvordan DnRs medlemmer skal opptre i enhver profesjonell sammenheng for best mulig å oppfylle revisorrollen og formålet med revisorlovgivningen.

Den norske Revisorforenings regler om etikk er en oversettelse av IFACs (International Federation of Accountants) "Code of Ethics for Professional Accountants"¹, men språklige forenklinger er innarbeidet og for punkt 290.10 – 290.16 om revisorskifte er det foretatt betydelige omskrivninger for å tilpasse reglene til norsk lovgivning. Som medlemsorganisasjon av IFAC, er Den norske Revisorforening forpliktet til å arbeide for at medlemmene følger IFACs regler. Eksempelsamlingen om uavhengighet i den engelske originalteksten, punkt 290.100 – 290.214, er ikke tatt inn i de norske reglene, fordi enkelte av eksemplene ikke er i samsvar med norsk lov.

Regler om etikk gjelder for alle medlemmer av Den norske Revisorforening. I regelverket er for enkelthets skyld et medlem av DnR omtalt som "revisor", se definisjonen i reglene. Del A retter seg mot alle medlemmer, mens del B omfatter medlemmer som er praktiserende revisorer. Del C gjelder for medlemmer i annen virksomhet enn revisjon.

Regler om etikk er ikke ment å gi svar i enhver situasjon, men fastlegger grunnleggende etiske prinsipper som skal følges. De grunnleggende prinsippene som dekker følgende hovedområder: integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, konfidensialitet og profesjonell atferd, er gjengitt i punkt 100.4.

Revisor kan oppleve å komme i situasjoner hvor etterlevelse av de etiske prinsippene blir truet. Dersom det identifiseres trusler som kan medføre at de etiske prinsippene blir brutt eller kan oppfattes å bli brutt, må revisor ta nødvendige forholdsregler for å unngå slike brudd.

I likhet med etisk riktig adferd overfor klienter og oppdragsgivere, og i øvrige profesjonelle sammenhenger, er revisors opptreden overfor kolleger og omverdenen for øvrig også av sentral betydning for den tilliten markedet har til revisorstanden. Regler for hvordan revisor bør opptre i andre sammenhenger fremgår av "Regler for god revisorskikk".

¹ IFACs "Code of Ethics for Professional Accountants" ble oppdatert med virkning fra 1. januar 2011. Disse siste oppdateringene er foreløpig ikke inntatt i den norske oversettelsen.

DEL A GENERELLE REGLER FOR ALLE REVISORER

100 Innledning og grunnleggende prinsipper.....	4
110 Integritet	8
120 Objektivitet.....	9
130 Faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet.....	10
140 Konfidensialitet	11
150 Profesjonell atferd	13

Kapittel 100

Innledning og grunnleggende prinsipper

- 100.1 Medlemmer av Den norske Revisorforening skal i sitt virke handle i allmennhetens interesse og overholde reglene om etikk. En revisors* oppgaver og plikter er derfor ikke utelukkende å tilfredsstille den enkelte klients eller arbeidsgivers behov.
- 100.2 Disse reglene er delt i tre. Del A inneholder de grunnleggende prinsippene for revisorers yrkesetikk og et prinsippbasert rammeverk for anvendelsen. Revisor må identifisere trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene og vurdere betydningen av truslene. Med mindre truslene ikke er klart ubetydelige*, må revisor vurdere å anvende forholdsregler for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.
- 100.3 Del B og C illustrerer hvordan det prinsippbaserte rammeverket skal anvendes i konkrete situasjoner. Del B gjelder for praktiserende revisorer*. Del C gjelder for revisorer i annen virksomhet enn revisjon*. Veiledningen i del C kan i bestemte situasjoner også være relevant for praktiserende revisorer.

Grunnleggende prinsipper

- 100.4 Revisor skal etterleve følgende grunnleggende prinsipper:

(a) *Integritet*

Revisor må være ærlig og redelig i alle profesjonelle og forretningsmessige sammenhenger.

(b) *Objektivitet*

Revisor må ikke være forutinntatt, ha interessekonflikter eller være utilbørlig påvirket av andre slik at den profesjonelle eller forretningsmessige vurderingen overstyres.

(c) *Faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet*

Revisor er forpliktet til løpende å oppdatere sin faglige kunnskap og sine ferdigheter på det nivået som er nødvendig for å sikre at klienten eller arbeidsgiveren mottar en profesjonell tjeneste* av høy kvalitet. Revisor må opptre aktsomt og i samsvar med gjeldende faglige standarder og profesjonsstandarder ved utførelsen av sine tjenester.

(d) *Konfidensialitet*

Revisor må respektere konfidensialiteten ved alt han får kjennskap til i profesjonelle og forretningsmessige sammenhenger. Slike opplysninger må ikke videreformidles til tredjepart uten samtykke fra den opplysningene gjelder, med mindre rett eller plikt til det følger av lov. Konfidensielle opplysninger som revisor får kjennskap til i profesjonelle og forretningsmessige sammenhenger, må ikke brukes til personlig fordel for revisor eller tredjepart.

(e) *Profesjonell atferd*

Revisor må følge relevante lover og forskrifter og unngå enhver form for handling som kan skade revisorprofesjonens omdømme.

Det redegjøres mer detaljert for disse grunnleggende prinsippene i punktene 110-150.

Prinsippbasert rammeverk

- 100.5 Ulike omstendigheter ved revisors arbeid kan medføre trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Det er umulig å definere alle situasjoner som kan skape slike trusler, eller å spesifisere forholdsregler som bør iverksettes. Videre kan oppdragenes og arbeidsoppgavenes karakter variere og følgelig medføre forskjellige trusler, noe som igjen

REGLER OM ETIKK

krever at det anvendes forskjellige forholdsregler. Et prinsippbasert rammeverk som stiller krav om at revisor identifiserer, vurderer og håndterer trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene, er derfor i allmennhetens interesse.

- 100.6 Når revisor er kjent med, eller med rimelighet må kunne forventes å være kjent med, omstendigheter eller forbindelser som kan sette etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene i fare, er revisor forpliktet til å vurdere enhver trussel mot etterlevelsen av disse prinsippene.
- 100.7 Revisor må ta hensyn til både kvalitative og kvantitative faktorer i sin vurdering av betydningen av en trussel. Hvis revisor ikke kan iverksette egnede forholdsregler, må han avstå fra å påta seg oppdraget, eller om nødvendig si fra seg klienten (når det gjelder praktiserende revisorer) eller si opp stillingen hos arbeidsgiveren (når det gjelder revisorer i annen virksomhet enn revisjon).
- 100.8 Revisor kan utilsiktet bryte en bestemmelse i disse reglene. Avhengig av forholdets art og betydning vil et slikt utilsiktet brudd vanligvis ikke sette etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene i fare, forutsatt at bruddet blir korrigert umiddelbart etter at det er oppdaget, og at nødvendige forholdsregler blir anvendt.
- 100.9 Del B og C i disse reglene illustrerer hvordan det prinsippbaserte rammeverket skal anvendes.

Trusler og forholdsregler

- 100.10 Etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene kan trues av en rekke omstendigheter. Mange trusler faller inn under følgende kategorier:
- (a) egeninteressetrusler, som kan oppstå som følge av revisors eller revisors nærståendes* økonomiske eller andre interesser,
 - (b) egenkontrolltrusler, som kan oppstå hvis revisor må revurdere en tidligere konklusjon,
 - (c) partsrepresentantstrusler, som kan oppstå hvis revisor inntar et standpunkt på en slik måte at den etterfølgende objektiviteten kan settes i fare,
 - (d) fortrolighetstrusler, som kan oppstå hvis revisor på grunn av en nær forbindelse blir for velvillig innstilt overfor andres interesser, og
 - (e) presstrusler, som kan oppstå hvis revisor forhindres fra å handle objektivt som følge av reelle eller oppfattede trusler.
- Del B og C i disse reglene gir eksempler på omstendigheter som kan medføre ovennevnte typer av trusler for henholdsvis praktiserende revisorer og revisorer i annen virksomhet enn revisjon. Veiledningen i del C kan i bestemte situasjoner også være relevant for praktiserende revisorer.
- 100.11 Forholdsregler som kan eliminere eller redusere slike trusler til et akseptabelt nivå, faller inn under to hovedkategorier:
- (a) forholdsregler i lov eller forskrift eller forholdsregler skapt av profesjonen, og
 - (b) forholdsregler hos revisjonsselskapet, arbeidsgiver eller klient.

REGLER OM ETIKK

100.12 Forholdsregler skapt av profesjonen, lover eller forskrifter omfatter, men er ikke begrenset til:

- Krav til utdanning, opplæring og erfaring for å oppnå godkjenning.
- Krav til obligatorisk etterutdanning.
- Krav til eierstyring og selskapsledelse.
- Krav til etterlevelse av faglige standarder.
- Offentlig tilsyn, disiplinærtiltak og kvalitetskontroll.

100.13 Del B og C i disse reglene redegjør for forholdsregler hos revisjonsselskapet, arbeidsgiver eller klient.

100.14 Enkelte forholdsregler kan øke sannsynligheten for å identifisere eller forebygge uetisk atferd. Slike forholdsregler, som kan være skapt av profesjonen, lover, forskrifter eller av en arbeidsgiver, omfatter, men er ikke begrenset til:

- Virksomme og kjente rapporteringssystemer som er etablert av arbeidsgiveren, profesjonen eller en tilsynsmyndighet, og som gir kollegaer, arbeidsgivere og allmennheten mulighet til å gjøre oppmerksom på uprofesjonell eller uetisk atferd.
- En eksplisitt plikt til å rapportere brudd på etiske krav.

100.15 Arten av de forholdsreglene som skal anvendes, vil variere etter omstendighetene. Ved utførelsen av profesjonelle vurderinger må revisor vurdere hva en opplyst tredjepart med kjennskap til alle relevante opplysninger, med rimelig grunn kan oppfatte som uakseptabelt.

Løsning av etiske konflikter

100.16 Ved vurdering av etterlevelsen av de grunnleggende etiske prinsippene kan revisor bli oppmerksom på en konflikt som revisor må løse.

100.17 Ved konfliktløsning må følgende vurderes:

- (a) relevante fakta,
- (b) impliserte etiske forhold,
- (c) grunnleggende prinsipper av betydning for det aktuelle forholdet,
- (d) etablerte interne rutiner, og
- (e) alternative handlemåter.

Etter å ha vurdert de nevnte elementene, må revisor ta standpunkt til hvilken egnet handlemåte som er forenlig med de identifiserte grunnleggende prinsippene. Revisor må også avveie konsekvensene av hver enkelt mulig handlemåte. Hvis saken forblir uløst, må revisor rådføre seg med andre egnede personer i revisjonsselskapet* eller hos arbeidsgiver/oppdragsgiver for å få hjelp til å finne en løsning.

REGLER OM ETIKK

- 100.18 Når et forhold innebærer en konflikt med eller innenfor en organisasjon, må revisor også vurdere å rådføre seg med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i organisasjonen, for eksempel styret eller revisjonsutvalget.
- 100.19 Det kan være i revisors interesse å dokumentere konfliktens hovedinnhold og detaljer i eventuelle drøftinger som har funnet sted eller beslutninger som er blitt fattet i saken.
- 100.20 Dersom en betydelig konflikt ikke kan løses, kan revisor ønske å innhente profesjonelle råd hos DnR eller hos advokater, og på den måten få veiledning i etiske spørsmål uten å bryte taushetsplikten. For eksempel kan revisor ha blitt oppmerksom på misligheter der eventuell rapportering kan utgjøre et brudd på revisors taushetsplikt. Revisor må vurdere å innhente juridiske råd for å avgjøre om det foreligger rapporteringsplikt.
- 100.21 Dersom den etiske konflikten fortsatt er uløst etter at alle relevante muligheter er forsøkt, må revisor vurdere å trekke seg fra oppdragsteamet* eller det spesifikke arbeidet, si fra seg klienten eller si opp sin stilling i revisjonsselskapet eller hos arbeidsgiveren.

* Se Definisjoner.

Kapittel 110

Integritet

- 110.1 Prinsippet om integritet pålegger alle revisorer en forpliktelse til å være ærlige og redelige i profesjonelle og forretningsmessige sammenhenger.
- 110.2 Revisor må ikke la seg knytte til uttalelser, rapporter eller andre opplysninger som revisor tror:
- (a) inneholder et vesentlig feilaktig eller villedende utsagn,
 - (b) inneholder utsagn eller opplysninger som er fremsatt på en uforsvarlig måte, eller
 - (c) utelater eller tilslører opplysninger som skal være med, når slik utelatelse eller tilsløring vil være villedende.
- 110.3 Revisor anses ikke å bryte bestemmelsene i punkt 110.2 hvis revisor tar forbehold vedrørende et forhold omfattet av punkt 110.2.

Kapittel 120

Objektivitet

- 120.1 Prinsippet om objektivitet pålegger alle revisorer ikke å svekke sin profesjonelle eller forretningsmessige vurdering som følge av forutinntatthet, interessekonflikter eller utilbørlig påvirkning fra andre.
- 120.2 Revisor kan bli utsatt for situasjoner som kan svekke objektiviteten. Det er ikke praktisk mulig å definere og beskrive alle slike situasjoner. Forbindelser som skaper forutinntatthet eller som utilbørlig påvirker revisors profesjonelle vurdering, må unngås.

Kapittel 130

Faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet

- 130.1 Prinsippet om faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet pålegger revisor følgende forpliktelser:
- (a) å opprettholde faglig kunnskap og ferdigheter på et nivå som er nødvendig for å sikre at klienter eller arbeidsgivere mottar en tjeneste av den kvalitet som kan forventes levert av en revisor, og
 - (b) å opptre aktsomt i samsvar med gjeldende faglige standarder og profesjonsstandarder ved utførelsen av tjenester.
- 130.2 Revisor må utøve sitt beste skjønn i anvendelsen av kunnskaper og ferdigheter ved utførelsen av profesjonelle tjenester. Faglig kompetanse kan deles i to separate faser:
- (a) tilegnelse av faglig kompetanse, og
 - (b) opprettholdelse av faglig kompetanse.
- 130.3 Opprettholdelse av faglig kompetanse krever kontinuerlig oppmerksomhet og forståelse av utviklingen innenfor relevante faglige og forretningsmessige områder. Etterutdanning utvikler og opprettholder revisors nødvendige ferdigheter.
- 130.4 Aktsomhet omfatter ansvaret for å handle nøyaktig, grundig og til rett tid, i samsvar med kravene som gjelder for et oppdrag.
- 130.5 Revisor må sikre at de som arbeider under revisors ledelse har egnet opplæring og oppfølging.
- 130.6 Der det er formålstjenlig må revisor gjøre klienter, arbeidsgivere og andre brukere av profesjonelle tjenester oppmerksomme på iboende begrensninger ved tjenestene for å unngå at et uttrykk for en mening feilaktig tolkes som en bekreftelse av et faktum.

Kapittel 140

Konfidensialitet

- 140.1 Prinsippet om konfidensialitet pålegger revisor å ikke:
- (a) gi opplysninger revisor under sin virksomhet har fått kjennskap til, videre til mottakere utenfor revisjonsselskapet eller arbeidsgiveren uten samtykke, med mindre rett eller plikt til å gi slike opplysninger følger av lov, og
 - (b) benytte slike opplysninger til personlig fordel for revisor eller tredjepart.
- 140.2 Revisor må overholde taushetsplikten også i sosiale sammenhenger. Revisor må være oppmerksom på muligheten for at opplysninger utilsiktet gis videre, særlig i situasjoner som involverer en langvarig forretningsforbindelse eller en nærstående *.
- 140.3 Revisor må også overholde taushetsplikten ved opplysninger som er gitt av en potensiell klient eller arbeidsgiver.
- 140.4 Revisor må også vurdere nødvendigheten av å bevare taushet om opplysninger overfor andre i revisjonsselskapet, eller i arbeidsgivers organisasjon.
- 140.5 Revisor må ta alle rimelige forholdsregler for å sikre at medarbeidere under revisors ledelse, og personer det innhentes råd og assistanse fra, respekterer revisors taushetsplikt.
- 140.6 Kravet om å overholde taushetsplikten fortsetter også etter at forbindelsen mellom revisor og klient eller arbeidsgiver har opphørt.
- 140.7 Nedenfor er det angitt situasjoner hvor revisor er eller kan være pålagt å gi opplysninger, eller hvor slik videreformidling kan være formålstjenlig:
- (a) Videreformidling er tillatt ved lov eller er godkjent av klienten eller arbeidsgiveren.
 - (b) Videreformidling er påbudt ved lov, for eksempel:
 - (i) utarbeidelse av dokumenter eller annen fremskaffelse av bevis under en rettssak, og/eller
 - (ii) videreformidling til relevante offentlige myndigheter av lovbrudd som revisor har fått kjennskap til (eksempelvis rapportering etter hvitvaskingsloven eller Finanstilsynsloven § 3a), eller
 - (iii) videreformidling av opplysninger i henhold til bestemmelser i forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.
 - (c) Det foreligger en plikt eller rett til å videreformidle opplysningene, når det ikke er forbudt ved lov:
 - (i) i forbindelse med kvalitetskontroll,
 - (ii) for å svare på en forespørsel eller undersøkelse foretatt av tilsynsmyndigheter,
 - (iii) for å beskytte revisors interesser i forbindelse med en rettslig prosess, eller
 - (iv) for å etterleve krav i faglige standarder og regler om etikk.

REGLER OM ETIKK

140.8 Som grunnlag for en beslutning om å gi opplysninger må revisor vurdere følgende:

(a) hvorvidt noen parts interesser, herunder tredjeparter, kan bli skadelidende hvis revisor gir opplysningene med klientens eller arbeidsgiverens samtykke,

(b) hvorvidt alle relevante opplysninger er kjent og underbygget i det omfang som er praktisk mulig. Når det er snakk om ikke-bekreftede kjensgjerninger, ufullstendige opplysninger eller ikke-underbygde konklusjoner, må det anvendes profesjonelt skjønn for å fastsette hvordan opplysningene skal gis, og

(c) hvilken form for kommunikasjon som forventes og til hvem den rettes. Revisor må særlig forsikre seg om at de partene som kommunikasjonen rettes til, er de rette mottakerne.

Kapittel 150

Profesjonell atferd

- 150.1 Prinsippet om profesjonell atferd pålegger revisor å følge lover og forskrifter og å unngå enhver handling som kan svekke revisorprofesjonens omdømme. Dette omfatter handlinger som en fornuftig og opplyst tredjepart med kjennskap til alle relevante opplysninger vil mene skader revisorprofesjonens gode omdømme.
- 150.2 I markedsføringen av seg selv og sitt arbeid må revisor ikke skade revisorprofesjonens omdømme. Revisor må være ærlig og redelig og må ikke:
- (a) fremføre overdrevne påstander om tjenester som tilbys, kvalifikasjoner som innehas eller erfaring som er opparbeidet, eller
 - (b) omtale andres arbeid på en nedsettende måte eller foreta sammenligninger med arbeid utført av andre på en måte som ikke er underbygget.

DEL B: GJELDER FOR PRAKTISERENDE REVISORER

200 Innledning.....	15
210 Klientoppdrag	19
220 Interessekonflikter	21
230 Vurdering av en annen revisors arbeid	23
240 Honorarer og andre former for godtgjørelse	24
250 Markedsføring av profesjonelle tjenester	26
260 Gaver og andre oppmerksomheter	27
270 Oppbevaring av klienters eiendeler.....	28
280 Objektivitet – alle tjenester	29
290 Uavhengighet – attestasjonsoppdrag.....	30

Kapittel 200

Innledning

- 200.1 Revisor må anvende lov, forskrift og det prinsippbaserte rammeverket i del A på de konkrete omstendighetene som revisor står overfor. Denne delen av reglene illustrerer hvordan det prinsippbaserte rammeverket skal anvendes av praktiserende revisorer. Eksempelene er ikke ment som og må heller ikke fortolkes som en uttømmende liste over alle de omstendighetene som praktiserende revisor står overfor som kan true etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene.
- 200.2 En praktiserende revisor må ikke engasjere seg i aktiviteter som svekker eller kan svekke revisors integritet eller objektivitet eller profesjonens omdømme, og som derfor ville være uforenlige med utførelse av revisjonsvirksomhet.

Trusler og forholdsregler

- 200.3 Etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene kan trues av en rekke omstendigheter. Mange trusler faller inn under følgende kategorier:

- (a) egeninteressesetrusler,
- (b) egenkontrolltrusler,
- (c) partsrepresentantstrusler,
- (d) fortrolighetstrusler, og
- (e) presstrusler.

Det redegjøres nærmere for disse truslene i del A.

Arten og betydningen av truslene kan variere avhengig av om de oppstår i forbindelse med utførelsen av tjenester for en revisjonsklient*, en annen type attestasjonsklient* eller en klient som ikke er en attestasjonsklient.

- 200.4 Eksempler på omstendigheter som kan skape egeninteressesetrusler for en praktiserende revisor, omfatter, men er ikke begrenset til:

- En økonomisk interesse* i en klient eller i fellesskap med en klient.
- For stor avhengighet av de samlede honorarene fra en klient.
- Nær forretningsforbindelse med en klient.
- Bekymring for å miste en klient.
- En mulig ansettelse hos en klient.
- Betingede honorarer* knyttet til et revisjons- eller annet attestasjonsoppdrag*.
- Et lån til eller fra en revisjons- eller attestasjonsklient eller et av klientens styremedlemmer eller en av klientens ledende ansatte*.

REGLER OM ETIKK

- 200.5 Eksempler på situasjoner som kan skape egenkontrolltrusler omfatter, men er ikke begrenset til:
- Avdekking av vesentlige feil ved ny vurdering av eget arbeid.
 - Uttalelser om økonomisystemer etter å ha vært involvert i utforming og iverksettelse av systemene.
 - Utarbeidelse av grunnlagsdata som er utgangspunkt for oppdragets saksforhold.
 - Et medlem av attestasjonsteamet* er eller har nylig vært medlem av styrende organ eller ledende ansatt* hos attestasjonsklienten.
 - Et medlem av attestasjonsteamet har nylig vært ansatt hos attestasjonsklienten i en stilling der han eller hun hadde direkte og betydelig innflytelse på oppdragets saksforhold.
 - Utførelse av en tjeneste for en klient som direkte påvirker attestasjonsoppdragets saksforhold.
- 200.6 Eksempler på situasjoner som kan skape partsrepresentantstrusler omfatter, men er ikke begrenset til:
- Deltagelse i tilrettelegging av emisjon eller notering av aksjer i et børsnotert foretak* når foretaket er en revisjonsklient.
 - Å opptre som fullmektig for en attestasjonsklient i en rettsvist eller i løsningen av uoverensstemmelser med tredjepart.
- 200.7 Eksempler på situasjoner som kan skape fortrolighetstrusler omfatter, men er ikke begrenset til:
- En tidligere partner i revisjonsselskapet som er medlem av styrende organ eller ansatt hos klienten i en stilling der han eller hun øver direkte og betydelig innflytelse på oppdragets saksforhold.
 - Aksept av gaver eller særbehandling fra en klient, med mindre verdien er klart ubetydelig.
 - Langvarig forbindelse mellom sentrale personer i revisjonsselskapet og attestasjonsklienten.
- 200.8 Eksempler på situasjoner som kan skape presstrusler omfatter, men er ikke begrenset til:
- Trussel om oppsigelse eller utskifting i forhold til et klientoppdrag.
 - Trussel om rettssak.
 - Press for å få gjennomført en uberettiget reduksjon av arbeidets omfang for å få redusert honoraret.

REGLER OM ETIKK

- 200.9 En praktiserende revisor kan også komme i situasjoner som medfører helt spesielle trusler mot etterlevelsen av et eller flere av de grunnleggende prinsippene. Slike trusler kan naturligvis ikke klassifiseres. En praktiserende revisor må alltid være oppmerksom på slike situasjoner og trusler i både profesjonelle og forretningsmessige sammenhenger.
- 200.10 Forholdsregler som kan eliminere eller redusere trusler til et akseptabelt nivå, faller inn under to hovedkategorier:
- (a) forholdsregler i lov eller forskrift eller forholdsregler skapt av profesjonen, og
(b) forholdsregler hos revisjonsselskapet eller klient.

Eksempler på forholdsregler i bokstav a ovenfor, er beskrevet i punkt 100.12 i del A.

- 200.11 Forholdsregler hos revisjonsselskapet vil variere etter omstendighetene. Slike forholdsregler omfatter forholdsregler på selskapsnivå og oppdragsspesifikke forholdsregler. En praktiserende revisor må foreta en profesjonell vurdering for å avgjøre hvordan en identifisert trussel best kan håndteres. I denne vurderingen må den praktiserende revisor overveie hva en fornuftig og opplyst tredjepart som har kjennskap til alle relevante opplysninger, inklusive betydningen av trusselen og de anvendte forholdsreglene, med rimelig grunn kan oppfatte som akseptabelt. Vurderingen vil bli påvirket av forhold som betydningen av trusselen, oppdragets art og revisjonsselskapets struktur.

- 200.12 Forholdsregler på selskapsnivå kan omfatte:

- At ledelsen i revisjonsselskapet understreker viktigheten av å overholde de grunnleggende prinsippene.
- At ledelsen i revisjonsselskapet gir uttrykk for en forventning om at medlemmer av et attestasjonsteam handler i allmennhetens interesse.
- Retningslinjer og rutiner for å gjennomføre kvalitetskontroll.
- Dokumenterte retningslinjer for å identifisere trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene, vurdere betydningen av disse truslene og identifisere og anvende forholdsregler for å eliminere eller redusere trusler som ikke er klart ubetydelige, til et akseptabelt nivå.
- Dokumenterte retningslinjer for å identifisere trusler mot uavhengigheten, vurdere betydningen av disse truslene og identifisere og anvende forholdsregler for å eliminere eller redusere trusler til et akseptabelt nivå.
- Dokumenterte interne retningslinjer og rutiner som krever etterlevelse av de grunnleggende prinsippene.
- Retningslinjer og rutiner som gjør det mulig å identifisere interesser eller forbindelser mellom revisjonsselskapet eller medlemmer av attestasjonsteamet og attestasjonsklienter.
- Retningslinjer og rutiner for å identifisere og, om nødvendig, håndtere avhengigheten av inntekt fra én enkelt klient.
- Retningslinjer og rutiner for å forhindre at personer som ikke er medlemmer av attestasjonsteamet, utøver utilbørlig innflytelse på resultatet av oppdraget.

REGLER OM ETIKK

- Rettidig kommunikasjon av revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner, og eventuelle endringer i disse, til alle partnere og medarbeidere, inklusive relevant opplæring og utdanning.
- Utnevnelse av ansvarlig person for å føre tilsyn med at revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem fungerer tilfredsstillende.
- Informasjon til partnere og medarbeidere om hvilke attestasjonsklienter og nærstående enheter de må være uavhengige av.²
- Disiplinærsystem for å sikre at retningslinjer og rutiner blir overholdt.
- Kunngjorte retningslinjer og rutiner som gjør det enkelt for medarbeidere å ta opp med ledelsen i revisjonsselskapet eventuelle forhold knyttet til etterlevelse av de grunnleggende prinsippene.

200.13 Oppdragsspesifikke forholdsregler kan omfatte:

- Engasjement av en annen revisor for å gjennomgå arbeidet som er utført eller på annet vis gi råd etter behov.
- Rådføring med en uavhengig tredjepart, eller en annen revisor.
- Drøfting av etiske spørsmål med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hos klienten.
- Informasjon til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hos klienten, om arten av de utførte tjenestene og størrelsen på det fakturerte honoraret.
- Engasjement av et annet revisjonsselskap for å utføre attestasjonsoppdraget eller utføre deler av attestasjonsoppdraget på nytt.
- Bytte av ansvarlig revisor i et attestasjonsteam.

200.14 Avhengig av oppdragets art vil en praktiserende revisor også kunne ta hensyn til forholdsreglene som er implementert av klienten. Det er imidlertid ikke mulig utelukkende å legge til grunn slike forholdsregler for å redusere trusler til et akseptabelt nivå.

200.15 Forholdsregler innenfor klientens systemer og rutiner kan omfatte:

- Klienten har implementert interne rutiner som sikrer objektive valg under tildelingen av oppdrag som ikke er attestasjonsoppdrag.
- Klienten har en struktur for eierstyring og selskapsledelse som sikrer tilbørlig tilsyn og kommunikasjon vedrørende revisjonsselskapets tjenester.

* Se Definisjoner.

² Revisorloven § 4-1 femte ledd bestemmer at den som ikke kan revidere årsregnskap avlagt av morselskapet, heller ikke kan revidere årsregnskap avlagt av datterselskap.

Kapittel 210

Klientoppdrag

Klientaksept

- 210.1 Før en praktiserende revisor aksepterer et nytt oppdrag må han vurdere hvorvidt aksepten kan medføre trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Mulige trusler mot integritet eller profesjonell atferd kan oppstå som følge av uklare eller problematiske forhold knyttet til klienten (eiere, ledelse og aktiviteter).
- 210.2 Forhold som, hvis de var kjent, kunne true etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene omfatter for eksempel klientens befatning med ulovlige aktiviteter (herunder hvitvasking av penger), uærlighet eller tvilsom praksis for økonomisk rapportering.
- 210.3 Betydningen av eventuelle trusler må vurderes. Hvis de identifiserte truslene ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå.
- 210.4 Egnede forholdsregler kan omfatte opparbeidelse av kunnskap om og forståelse av klienten og virksomheten, dens eiere, ledere og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, eller skaffe seg sikkerhet for at klienten forplikter seg til å forbedre praksis for eierstyring og selskapsledelse eller intern kontroll.
- 210.5 Når det ikke er mulig å redusere truslene til et akseptabelt nivå, må praktiserende revisor avstå fra å gå inn i klientforholdet.
- 210.6 For løpende oppdrag må beslutningen om klientaksept vurderes med jevne mellomrom.

Oppdragsaksept

- 210.7 Revisor må utelukkende påta seg å utføre tjenester som han er kompetent til å utføre. Før en revisor aksepterer et spesifikt oppdrag, må han vurdere hvorvidt aksepten kan medføre trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Det oppstår for eksempel en egeninteressetrussel i forhold til faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet hvis oppdragsteamet ikke har eller kan opparbeide seg den nødvendige kompetansen for å utføre oppdraget på en tilfredsstillende måte.
- 210.8 Revisor må vurdere betydningen av identifiserte trusler og, hvis de ikke er klart ubetydelige, anvende forholdsregler etter behov for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Slike forholdsregler kan omfatte:
- Opparbeidelse av tilstrekkelig forståelse av klientens virksomhet og kompleksitet, særlige krav ved oppdraget, samt formålet med, arten og omfanget av arbeidet som skal utføres.
 - Opparbeidelse av kunnskap om relevante bransjer eller saksforhold.
 - Besittelse eller opparbeidelse av kunnskap om relevante lovbestemte krav eller rapporteringskrav.
 - Tilstrekkelig personale med de nødvendige kvalifikasjoner.
 - Bruk av eksperter etter behov.

REGLER OM ETIKK

- Avtale om en realistisk tidsramme for utførelsen av oppdraget.
- Overholdelse av retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll utformet for å gi tilfredsstillende sikkerhet for at spesifikke oppdrag kun aksepteres når de kan utføres på en kompetent måte.

210.9 Hvis revisor akter å bygge på råd eller arbeid utført av en ekspert, må han vurdere om dette er berettiget. Revisor må blant annet vurdere ekspertens omdømme, ekspertise, tilgjengelige ressurser og relevante faglige og etiske standarder. Slike opplysninger kan være innhentet fra tidligere bruk av eksperten eller gjennom forespørsel til andre.

Revisorskifte, mv.³

210.10 Revisor som blir forespurt om å erstatte en annen revisor, må ta stilling til om det foreligger grunner til ikke å akseptere oppdraget. Revisor må ha kjennskap til alle relevante forhold for å vurdere hvorvidt oppdraget skal aksepteres.

210.11 Når en praktiserende revisor får forespørsel om å påta seg et oppdrag hvor en fratrudd revisor tidligere har utført oppdraget eller hvor det er en eksisterende revisor*, plikter den forespurte revisor å be fratrudd eller eksisterende revisor om en uttalelse om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at forespurt revisor ikke bør påta seg oppdraget. Denne plikten gjelder uansett hva årsaken til revisorskiftet er.

210.12 Fratrudd revisor eller eksisterende revisor har taushetsplikt, men plikter å opplyse skriftlig til forespurt revisor om begrunnelsen for fratreden og samtidig opplyse om det er forhold som tilsier at forespurt revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den skriftlige begrunnelsen skal avgis uten ugrunnet opphold.

210.13 Fratrudd revisors/eksisterende revisors opplysningsplikt ved revisorskifte omfatter de opplysninger som er nødvendige for at forespurt revisor kan foreta en tilstrekkelig oppdragsvurdering. Har tidligere revisor fratrudd fra oppdraget, skal det gis begrunnelse for fratreden til klient i form av nummererte brev. Den fratrudd revisor skal på forespørsel gi en kopi av denne begrunnelsen til forespurt revisor. Det kan være nødvendig for fratrudd eller eksisterende revisor å gi supplerende og utvidet informasjon til forespurt revisor knyttet opp mot forhold som kan begrunne at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Taushetsplikten er ikke til hinder for at slike opplysninger gis.

210.14 Hvis den forespurte revisor ikke får svar innen rimelig tid eller det ikke er mulig å oppnå kontakt med fratrudd revisor eller eksisterende revisor, må den forespurte revisor forsøke å innhente opplysninger til bruk for oppdragsvurderingen på andre måter, for eksempel gjennom forespørsler til tredjepart eller nærmere undersøkelser av personer i ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hos klienten.

210.15 Hvis det ikke lar seg gjøre å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige opplysninger for oppdragsvurderingen, må en praktiserende revisor avstå fra å akseptere oppdraget.

210.16 En praktiserende revisor kan bli bedt om å utføre arbeid som kompletterer eller supplerer eksisterende revisors arbeid. Slike omstendigheter kan medføre mulige trusler mot faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet som følge av for eksempel manglende eller ufullstendige opplysninger. Påtar revisor seg et slikt oppdrag for en oppdragsgiver som har en annen revisor til å ivareta revisorfunksjonen, skal virksomhetens revisor underrettes om oppdraget og samarbeid innledes med denne, med mindre helt spesielle forhold tilsier noe annet.

³ Revisorloven kapittel 7 inneholder krav ved revisorskifte og bestemmelser om revisors fratreden.

Kapittel 220

Interessekonflikter

- 220.1 Revisor må foreta relevante handlinger for å identifisere situasjoner som kan skape en interessekonflikt. Det kan for eksempel oppstå en trussel mot objektiviteten når en revisor konkurrerer direkte med en klient eller samarbeider med en viktig konkurrent til en klient. Det kan også oppstå en trussel mot objektiviteten eller konfidensialiteten når en revisor utfører tjenester for klienter som har innbyrdes interessekonflikter.
- 220.2 Revisor må vurdere betydningen av eventuelle trusler. Før aksept eller fortsettelse av et klientforhold eller et spesifikt oppdrag, må revisor vurdere hvorvidt revisor har forretningsmessige interesser i eller forbindelser med klienten eller en tredjepart som kan medføre trusler. Hvis truslene ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå.
- 220.3 Avhengig av bakgrunnen for konflikten, kan blant annet følgende forholdsregler være aktuelle:
- (a) informere klienten om revisjonsselskapets forretningsmessige interesser eller aktiviteter som kan utgjøre en interessekonflikt, og innhente deres samtykke til å gjennomføre oppdraget, eller
 - (b) informere relevante parter om at revisor arbeider for to eller flere parter vedrørende et forhold hvor partene innbyrdes har en interessekonflikt, og innhente deres samtykke til å gjennomføre oppdraget, eller
 - (c) informere klienten om at revisor ikke arbeider eksklusivt for noen klient vedrørende utførelse av de foreslåtte tjenestene (for eksempel i en bestemt markedssektor eller med hensyn til en spesifikk tjeneste) og innhente deres samtykke til å gjennomføre oppdraget.
- 220.4 Følgende forholdsregler bør også vurderes:
- (a) bruk av forskjellige oppdragsteam, og
 - (b) rutiner for å forhindre tilgang til informasjon (for eksempel konfidensiell og sikker oppbevaring), og
 - (c) klare retningslinjer for medlemmer av oppdragsteamet vedrørende sikkerhets- og konfidensialitetsforhold, og
 - (d) bruk av konfidensialitetsavtaler underskrevet av ansatte og partnere i revisjonsselskapet, og
 - (e) regelmessig gjennomgang av anvendelsen av forholdsregler, utført av en ledende medarbeider som ikke er involvert i relevante klientoppdrag.
- 220.5 Hvis en interessekonflikt utgjør en trussel mot et eller flere av de grunnleggende prinsippene, herunder objektivitet, konfidensialitet eller profesjonell atferd, og denne trusselen ikke kan elimineres eller reduseres til et akseptabelt nivå ved anvendelse av forholdsregler, må revisor konkludere med at det ikke er riktig å akseptere eller fortsette et spesifikt oppdrag.
- 220.6 Når revisor har bedt en klient om å gi sitt samtykke til å arbeide for en annen part (uansett om det er en eksisterende klient eller ikke) hvor det foreligger interessekonflikter, og klienten har

REGLER OM ETIKK

nektet å gi et slikt samtykke, kan ikke revisor fortsette å arbeide for en av partene i forholdet som var årsaken til interessekonflikten.

Kapittel 230

Vurdering av en annen revisors arbeid

- 230.1 Situasjoner hvor en revisor blir bedt om å uttale seg om en sak som enhetens valgte revisor tidligere har uttalt seg om, kan medføre trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Det kan for eksempel oppstå en trussel i forhold til faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet hvis vurderingen ikke er basert på samme faktiske grunnlag som ble gjort tilgjengelig for eksisterende revisor, eller er basert på utilstrekkelig bevis.
- 230.2 Når revisor blir bedt om å gi en slik uttalelse, må han vurdere og om nødvendig anvende forholdsregler for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Slike forholdsregler kan omfatte innhenting av klientens tillatelse til å kontakte klientens valgte revisor og la denne få kopi av sin uttalelse.
- 230.3 Dersom selskapet eller enheten som ber om den nye uttalelsen, ikke vil tillate kommunikasjon med valgt revisor, må revisor vurdere hvorvidt det er riktig å gi den ønskede uttalelsen.

Kapittel 240

Honorarer og andre former for godtgjørelse

- 240.1 Det kan oppstå trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene som følge av størrelsen på honoraret. Det kan for eksempel oppstå en egeninteressesetrussel i forhold til faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet hvis honoraret er så lavt at det kan bli vanskelig å utføre oppdraget i samsvar med lov, forskrift og gjeldende faglige standarder.
- 240.2 Betydningen av slike trusler vil avhenge av faktorer som størrelsen på honoraret og hvilke tjenester det dekker. Med hensyn til disse mulige truslene må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Forholdsregler som kan anvendes omfatter:
- Å gjøre klienten oppmerksom på vilkårene ved oppdraget og særlig grunnlaget for honorarberegningen og hvilke tjenester som dekkes av honoraret.
 - Å sette av tilstrekkelig tid og kvalifiserte medarbeidere til oppgaven.
- 240.3 Det kan forekomme at betingede honorarer brukes for visse typer oppdrag som ikke er attestasjonsoppdrag. Dette kan imidlertid medføre en egeninteressesetrussel i forhold til objektiviteten. Betydningen av slike trusler vil avhenge av faktorer som:
- Oppdragets art.
 - Mulige honorarstørrelser.
 - Grunnlaget for fastsettelsen av honoraret.
 - Hvorvidt utfallet eller resultatet av transaksjonen skal gjennomgås av en uavhengig tredjepart.
- 240.4 Betydningen av slike trusler må vurderes og, forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Slike forholdsregler kan omfatte:
- En på forhånd inngått skriftlig avtale med klienten om grunnlaget for godtgjørelsen.
 - Informasjon til tiltenkte brukere om det utførte arbeidet og grunnlaget for godtgjørelsen.
 - Retningslinjer og rutiner for intern kvalitetskontroll.
 - Gjennomgang av revisors arbeid utført av en objektiv tredjepart.
- 240.5 I visse situasjoner kan det forekomme at revisor mottar formidlingshonorar eller provisjon vedrørende en klient som ikke er en attestasjonsklient. En revisor kan motta provisjon fra tredjepart (for eksempel en programvareleverandør) i forbindelse med salg av varer eller tjenester til en klient. Aksept av slike formidlingshonorarer eller provisjoner kan medføre egeninteressesetrusler i forhold til objektivitet og tilbørlig aktsomhet.

REGLER OM ETIKK

- 240.6 Det kan også forekomme at revisor betaler et formidlingshonorar for å få en klient, for eksempel når klienten krever spesialisttjenester som ikke kan tilbys av en allerede engasjert revisor. Betalingen av et slikt formidlingshonorar kan også medføre en egeninteressesetrussel i forhold til objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet.
- 240.7 Revisor må ikke betale eller motta formidlingshonorar eller provisjon med mindre han har etablert forholdsregler for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Slike forholdsregler kan omfatte:
- Informasjon til klienten om en eventuell avtale om å betale et formidlingshonorar til en annen revisor for det henviste arbeidet.
 - Informasjon til klienten om en eventuell avtale om å motta et formidlingshonorar for å henvise klienten til en annen revisor.
 - Oppnåelse av forhåndsgodkjenning fra klienten av provisjonsavtaler i forbindelse med tredjeparts salg av varer eller tjenester til klienten.
- 240.8 Revisor kan kjøpe hele eller deler av et annet revisjonsselskap som medfører betaling til personer som tidligere har vært eiere av revisjonsselskapet, eller til deres arvinger eller bo. Slike betalinger er ikke å anse som provisjon eller formidlingshonorar slik dette er beskrevet i punkt 240.5-240.7 ovenfor.

Kapittel 250

Markedsføring av profesjonelle tjenester

250.1 Når revisor tilbyr sine tjenester gjennom annonsering* eller andre former for markedsføring, kan det oppstå mulige trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene.

250.2 Revisor må ikke markedsføre profesjonelle tjenester på en måte som kan bringe profesjonen i vanry. Revisor må være ærlig og redelig og må ikke:

- fremsette overdrevne påstander om tjenester som tilbys, kvalifikasjoner som innehas eller erfaring som er opparbeidet, eller
- på en nedsettende måte henvise til udokumenterte sammenligninger med arbeid utført av andre.

Hvis revisor er i tvil om hvorvidt en annonsering eller markedsføring er passende, bør han rådføre seg med Den norske Revisorforening.

Kapittel 260

Gaver og andre oppmerksomheter

- 260.1 Revisor eller revisors nærstående kan bli tilbudt gaver eller andre oppmerksomheter fra en klient. Et slikt tilbud medfører vanligvis trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Det kan for eksempel oppstå egeninteressetrusler mot objektiviteten hvis revisor mottar en gave fra en klient. Presstrusler mot objektiviteten kan oppstå som følge av muligheten for at slike tilbud blir offentliggjort.
- 260.2 Betydningen av slike trusler vil avhenge av arten, verdien og intensjonen med tilbudet. Hvis det gis gaver eller andre oppmerksomheter som en rimelig og opplyst tredjepart med kjennskap til alle relevante opplysninger kan oppfatte som klart ubetydelige, kan revisor konkludere med at tilbudet gis i tråd med vanlig forretningspraksis uten at det foreligger en spesifikk intensjon om å påvirke beslutninger eller få tilgang til opplysninger. I slike tilfeller kan revisor vanligvis konkludere med at det ikke foreligger noen betydelig trussel mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene.
- 260.3 Hvis de vurderte truslene ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Når truslene ikke kan elimineres eller reduseres til et akseptabelt nivå gjennom anvendelse av forholdsregler, må revisor ikke akseptere et slikt tilbud.

Kapittel 270

Oppbevaring av klienters eiendeler

- 270.1 Revisor må ikke påta seg å oppbevare penger eller andre eiendeler for en revisjonsklient. Revisor kan under særlige omstendigheter oppbevare penger eller eiendeler for andre enn revisjonsklienter.
- 270.2 Oppbevaring av klienters eiendeler medfører trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Det oppstår for eksempel en egeninteressesetrussel mot profesjonell atferd, og det kan oppstå en egeninteressesetrussel mot objektiviteten som følge av oppbevaring av klienters eiendeler. For å etablere forholdsregler mot slike trusler, må revisor som er betrodd penger (eller andre eiendeler) som tilhører andre:
- (a) holde slike eiendeler atskilt fra egne eller revisjonsselskapets eiendeler,
 - (b) utelukkende benytte slike eiendeler til det de er avtalt brukt til,
 - (c) til enhver tid kunne gjøre rede for disse eiendelene og alle realiserte inntekter, utbytter eller fortjenester overfor enhver berettiget person, og
 - (d) oppbevare og registrere slike eiendeler i henhold til eventuelle relevante lover og forskrifter.
- 270.3 I tillegg må revisor være oppmerksom på trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene ved å bli forbundet med slike eiendeler, for eksempel hvis det viser seg at eiendelene stammer fra ulovlige aktiviteter, herunder hvitvasking av penger. Som en del av rutine for klient- og oppdragsaksept av slike tjenester, må revisor gjennomføre hensiktsmessige forespørsler om opprinnelsen til slike eiendeler og vurdere sine rettslige forpliktelser. Det kan også være aktuelt å søke juridisk bistand.

Kapittel 280

Objektivitet – alle tjenester

- 280.1 Revisor må ved utførelse av enhver profesjonell tjeneste vurdere hvorvidt det foreligger trusler mot etterlevelsen av det grunnleggende prinsippet om objektivitet som følge av interesser i eller forbindelser med klienter, styremedlemmer eller ansatte. Det kan for eksempel oppstå en fortrolighetstrussel mot objektiviteten som følge av en familiemessig eller nær personlig eller forretningsmessig forbindelse.
- 280.2 Revisor som utfører en attestasjonstjeneste må være uavhengig av attestasjonsklienten. Det er nødvendig å ha en uavhengig grunnholdning og innstilling samt å fremstå som uavhengig for at revisor skal kunne gi uttrykk for en konklusjon og bli oppfattet som å gi uttrykk for en konklusjon uten å være forutinntatt, ha interessekonflikter eller være utilbørlig påvirket av andre. Kapittel 290 gir spesifikke retningslinjer om uavhengighetskrav for revisor ved utførelse av attestasjonsoppdrag.
- 280.3 Tilstedeværelsen av trusler mot objektiviteten ved utførelse av enhver profesjonell tjeneste vil avhenge av de bestemte omstendighetene ved oppdraget og arten av det arbeidet som revisor utfører.
- 280.4 Revisor må vurdere betydningen av identifiserte trusler og, hvis de ikke er klart ubetydelige, vurdere, og om nødvendig anvende, forholdsregler for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Slike forholdsregler kan omfatte:
- Å trekke seg fra oppdraget.
 - Å avslutte den økonomiske eller forretningsmessige forbindelsen som skaper trusselen.
 - Å gjennomgå forholdet med ledelsen i revisjonsselskapet.
 - Å gjennomgå forholdet med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hos klienten.

Kapittel 290

Uavhengighet – attestasjonsoppdrag

- 290.1 Ved attestasjonsoppdrag er det i allmennhetens interesse, og følgelig et krav i disse etiske reglene, at medlemmer av oppdragsteam, revisjonsselskaper og, hvis relevant, samarbeidende selskaper*, jf revisorloven § 4-7, er uavhengige av attestasjonsklientene.⁴
- 290.2 Attestasjonsoppdrag er ment å øke brukernes tillit til resultatet av vurderingen eller målingen av et saksforhold mot kriterier. "Internasjonalt rammeverk for attestasjonsoppdrag" oversatt av Den norske Revisorforening beskriver elementene i og målene med et attestasjonsoppdrag, og identifiserer oppdrag som utføres innenfor rammen av internasjonale revisjonsstandarder (ISA-er), internasjonale standarder for forenklet revisorkontroll (ISRE-er) og internasjonale standarder for attestasjonsoppdrag (ISAE-er).
- 290.3 Revisor gir i et attestasjonsoppdrag uttrykk for en konklusjon som er ment å øke brukernes tillit til resultatet av vurderingen eller målingen av et saksforhold mot kriterier.
- 290.4 Resultatet av vurderingen eller målingen av et saksforhold er den informasjonen som fremkommer ved å anvende kriteriene på saksforholdet. Begrepet "informasjon om saksforholdet" brukes om resultatet av vurderingen eller målingen av et saksforhold. For eksempel:
- Innregningen, målingen, presentasjonen og tilleggsopplysningene i regnskapet* (informasjon om saksforholdet) er resultatet av anvendelsen av et rammeverk for økonomisk rapportering, for eksempel IFRS (kriterier), på en enhets finansielle stilling, resultat og kontantstrømmer (saksforhold).
 - En påstand om den interne kontrollens effektivitet (informasjon om saksforhold) er resultatet av anvendelsen av et rammeverk for vurdering av den interne kontrollens effektivitet, som for eksempel COSO eller CoCo (kriterier), på den interne kontrollen (saksforhold).
- 290.5 Attestasjonsoppdrag kan være et påstandsbasert oppdrag eller et direkte rapporteringsoppdrag. I begge tilfeller involveres tre separate parter: en revisor, en ansvarlig part og tiltenkte brukere.
- 290.6 I et påstandsbasert attestasjonsoppdrag, herunder revisjonsoppdrag*, gjennomføres vurderingen eller målingen av saksforholdet av den ansvarlige part, og informasjonen om saksforholdet legges fram av den ansvarlige part i form av en påstand som gjøres tilgjengelig for de tiltenkte brukerne.
- 290.7 I et direkte rapporteringsoppdrag gjennomfører revisor vurderingen eller målingen av saksforholdet direkte, eller innhenter en uttalelse, som ikke er tilgjengelig for de tiltenkte brukerne, fra den ansvarlige part som har gjennomført vurderingen eller målingen. Informasjonen om saksforholdet formidles til de tiltenkte brukerne i attestasjonsuttalelsen.
- 290.8 Uavhengighet krever:
- Uavhengig grunnholdning og innstilling*

⁴ Revisorloven § 4-2 inneholder bestemmelser om tilfeller hvor manglende uavhengighet hos visse personer i revisjonsselskapet medfører at ingen i revisjonsselskapet kan være ansvarlig for et revisjonsoppdrag.

Grunnholdning og innstilling som gjør det mulig å gi uttrykk for en konklusjon uten å la seg påvirke av elementer som setter den profesjonelle vurderingen i fare, slik at en person kan handle med integritet og utøve objektivitet og profesjonell skepsis.

Å fremstå som uavhengig

Unngå situasjoner som er av en slik betydning at en rimelig og opplyst tredjepart som har kjennskap til alle relevante opplysninger, inklusive eventuelle anvendte forholdsregler, med rimelig grunn kan anta at integriteten, objektiviteten eller den profesjonelle skepsisen til et revisjonsselskap eller et medlem av attestasjonsteamet ikke er tilfredsstillende.

- 290.9 Bruken av ordet "uavhengighet" alene kan føre til misforståelser. Når ordet står alene kan det lede utenforstående til å tro at en person som utfører profesjonelle vurderinger bør være fri fra enhver økonomisk, finansiell og annen forbindelse. Dette er umulig, ettersom ethvert samfunnsmedlem har forbindelser med andre. Derfor må betydningen av økonomiske, finansielle og andre forbindelser også vurderes i lys av hva en rimelig og opplyst tredjepart som har kjennskap til alle relevante opplysninger, med rimelig grunn kan oppfatte som uakseptabelt.
- 290.10 Mange forskjellige omstendigheter eller kombinasjoner av omstendigheter kan være relevante, og det er derfor umulig å definere alle situasjoner som kan medføre trusler mot uavhengigheten og å spesifisere de relevante korrigerende tiltakene som bør iverksettes. I tillegg kan attestasjonsoppdragenes natur variere og følgelig medføre forskjellige trusler, noe som krever at det anvendes forskjellige forholdsregler. Et prinsippbasert rammeverk som krever at revisjonsselskaper og medlemmer av attestasjonsteamet identifiserer, vurderer og håndterer trusler mot uavhengigheten i stedet for utelukkende å følge et sett med konkrete regler som kan være vilkårlige, er derfor i allmennhetens interesse.

En prinsippbasert tilnærming til uavhengighet

- 290.11 Medlemmer av attestasjonsteam, revisjonsselskaper og samarbeidende selskaper er forpliktet til å anvende det prinsippbaserte rammeverket i kapittel 100 på de konkrete omstendighetene som vurderes. I tillegg til å identifisere forbindelser mellom revisjonsselskapet, samarbeidende selskaper, medlemmer av attestasjonsteamet og attestasjonsklienten, må det vurderes hvorvidt forbindelser mellom personer utenfor attestasjonsteamet og attestasjonsklienten kan medføre trusler mot uavhengigheten.
- 290.12 Revisor må ved vurdering av sin uavhengighet anvende lov, forskrift og dette rammeverket på de konkrete omstendighetene revisor står overfor. Som en praktisk veiledning kan revisjonsselskap eller andre utarbeide eksempler på hvordan det prinsippbaserte rammeverket skal anvendes.
- 290.13 Arten av truslene mot uavhengigheten og de relevante forholdsreglene som må anvendes for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå, varierer avhengig av det aktuelle oppdragets karakter. Et revisjonsselskap må derfor vurdere de relevante omstendighetene, attestasjonsoppdragets art og truslene mot uavhengigheten før det bestemmer seg for å akseptere eller fortsette et oppdrag, samt hvilke forholdsregler som er nødvendige og hvorvidt en bestemt person bør være medlem av attestasjonsteamet.

Samarbeid og samarbeidende selskaper ⁵

⁵ Revisorloven § 4-7 og revisorforskriften § 4-2 inneholder bestemmelser om samarbeidende selskaper.

REGLER OM ETIKK

- 290.14 Et selskap som deltar i et samarbeid, kan være et revisjonsselskap som i disse reglene er definert som en alenepraktiserende revisor eller en selskapsrettslig sammenslutning av revisorer, en enhet som kontrollerer eller blir kontrollert av slike parter, eller enheten kan være av en annen type, f.eks. et konsulentfirma eller et advokatfirma. Uavhengighetskravene i dette kapitlet som gjelder for samarbeidende selskaper, gjelder for alle selskaper som oppfyller definisjonen av et samarbeidende selskap uavhengig av om selskapet selv oppfyller definisjonen av et revisjonsselskap.
- 290.15 Hvis et revisjonsselskap anses for å være et samarbeidende selskap, må revisjonsselskapet være uavhengig av revisjonsklientene til de andre revisjonsselskapene i samarbeidet. For attestasjonsklienter som ikke er revisjonsklienter, må det i tillegg tas hensyn til eventuelle trusler som revisjonsselskapet har grunn til å tro kan oppstå som følge av økonomisk interesse i klienten som innehas av andre selskaper i samarbeidet eller som følge av forbindelser mellom klienten og andre selskaper i samarbeidet.
- 290.16 Revisjonsselskaper danner ofte konstellasjoner med andre revisjonsselskaper og enheter for å forbedre evnen til å tilby profesjonelle tjenester. Hvorvidt disse konstellasjonene utgjør et samarbeid, avhenger av de spesifikke fakta og omstendigheter og ikke av hvorvidt revisjonsselskapene og enhetene er juridisk atskilte og avgrensede. En konstellasjon kan for eksempel ha som formål kun å forenkle henvisning av oppdrag, som i seg selv ikke oppfyller de nødvendige kriteriene for å utgjøre et samarbeid. Alternativt kan en konstellasjon innebære et samarbeid hvor revisjonsselskapene deler et felles merkenavn, et felles system for kvalitetskontroll eller betydelige profesjonelle ressurser.
- 290.17 Vurderingen av om en konstellasjon utgjør et samarbeid, bør foretas i lys av hvorvidt en rimelig og opplyst tredjepart, etter bedømmelse av alle de spesifikke fakta og omstendigheter, antas å konkludere med at selskapene er forbundet på en slik måte at det eksisterer et samarbeid. Denne vurderingsnormen bør brukes konsekvent ved vurdering av alle selskapene i samarbeidet.
- 290.18 Dersom formålet med konstellasjonen er samarbeid og klart tar sikte på deling av fortjeneste eller kostnader blant selskapene innenfor konstellasjonen, anses det som et samarbeid. Deling av uvesentlige kostnader vil normalt ikke innebære et samarbeid. Videre er det ikke i seg selv nødvendigvis et samarbeid hvis delingen av kostnader er begrenset til kostnader knyttet til utvikling av revisjonsmetodikk, håndbøker eller opplæringskurs. Videre vil ikke en forbindelse mellom et revisjonsselskap og en ellers ikke-tilknyttet enhet som sammen tilbyr en tjeneste eller utvikler et produkt, nødvendigvis utgjøre et samarbeid.
- 290.19 Der formålet med konstellasjonen er samarbeid og selskapene har felles eierskap, kontroll eller ledelse, anses det som et samarbeid. Dette kan oppnås gjennom avtale eller på annen måte.
- 290.20 Der formålet med konstellasjonen er samarbeid og selskapene har felles retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll, anses disse som samarbeidende selskap. Felles retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll vil være de som er utformet, implementert og overvåket i alle samarbeidende selskaper.
- 290.21 Der formålet med konstellasjonen er samarbeid og selskapene har felles forretningsstrategi, anses det som et samarbeid. En felles forretningsstrategi omfatter en avtale mellom selskapene om å oppnå felles strategiske mål. Et selskap anses normalt ikke som et samarbeidende selskap kun fordi det samarbeider med et annet selskap utelukkende for å gi et felles svar på en forespørsel om tilbud på en profesjonell tjeneste.
- 290.22 Der formålet med konstellasjonen er samarbeid og selskapene bruker et felles merkenavn, anses disse som samarbeidende selskap. Et felles merkenavn inkluderer felles initialer eller et felles navn. Et revisjonsselskap anses for å bruke et felles merkenavn hvis det for

REGLER OM ETIKK

eksempel inkluderer merkenavnet som en del av, eller sammen med, navnet på revisjonsselskapet når en ansvarlig revisor undertegner en attestasjonsuttalelse.

- 290.23 Selv om et revisjonsselskap ikke er del av et samarbeidende selskap og ikke bruker et felles merkenavn som en del av navnet, kan det gi inntrykk av å tilhøre et samarbeidende selskap hvis det på brevpapir eller markedsføringsmaterieell henviser til at det er medlem av en sammenslutning av revisjonsselskaper. Følgelig bør et revisjonsselskap foreta en grundig vurdering av hvordan det beskriver slike medlemskap for å unngå at det blir oppfattet som at det deltar i et samarbeidende selskap.
- 290.24 Hvis et revisjonsselskap selger en del av virksomheten, kan salgsavtalen i noen tilfeller tillate at den solgte enheten, i en begrenset periode kan fortsette å bruke navnet på revisjonsselskapet eller deler av navnet, selv om det ikke lenger er tilknyttet revisjonsselskapet. Under slike omstendigheter tilhører selskapet og enheten de facto ikke noen konstellasjon hvor formålet er samarbeid og er derfor ikke samarbeidende selskaper. Disse selskapene bør foreta en grundig vurdering av hvordan de skal informere om at de ikke er samarbeidende selskaper når de presenterer seg for eksterne parter.
- 290.25 Der formålet med konstellasjonen er samarbeid og selskapene deler betydelige profesjonelle ressurser, anses disse som samarbeidende selskap. Profesjonelle ressurser omfatter:
- felles systemer som gjør det mulig å utveksle informasjon som klientdata, fakturering og timeregistreringer
 - ansvarlige revisorer og personale
 - fagavdelinger som gir råd i forbindelse med faglige eller bransjespesifikke spørsmål, transaksjoner eller hendelser knyttet til attestasjonsoppdrag
 - revisjonsmetodikk eller revisjonshåndbøker
 - opplæring og etterutdanning.
- 290.26 Basert på relevante fakta og omstendigheter, må det tas standpunkt til hvorvidt omfanget av de delte profesjonelle ressursene er betydelig, og revisjonsselskapene følgelig er samarbeidende selskaper. Hvis de delte ressursene er begrenset til felles revisjonsmetodikk eller revisjonshåndbøker, uten utveksling av personale eller klienter eller markedsinformasjon, vil normalt ikke omfanget av de delte ressursene bli betraktet som betydelig. Det samme gjelder for et felles opplæringsinitiativ. Dersom de delte ressursene innebærer utveksling av personale eller informasjon, for eksempel dersom personale hentes fra en felles stab, eller det er opprettet en felles fagavdeling som gir faglig veiledning som revisjonsselskapene er pålagt å følge, er det mer sannsynlig at en rimelig og opplyst tredjepart vil konkludere med at de delte ressursene er betydelige.

Påstandsbaserte attestasjonsoppdrag

Revisjonsoppdrag

- 290.27 Revisjonsoppdrag er relevante for en bred krets av mulige brukere. Det er derfor av særlig betydning at revisor fremstår som uavhengig i tillegg til at revisor har en uavhengig grunnholdning og innstilling. Slike uavhengighetskrav omfatter forbud mot visse forbindelser mellom medlemmer av attestasjonsteamet og medlemmer av styrende organer og ansatte hos klienten som er i en stilling som gjør det mulig å øve direkte og betydelig innflytelse på informasjonen om saksforholdet (regnskapet).

Andre påstandsbaserte attestasjonsoppdrag

- 290.28 I et påstandsbasert attestasjonsoppdrag der klienten ikke er en revisjonsklient, må medlemmene av attestasjonsteamet og revisjonsselskapet være uavhengige av attestasjonsklienten (den ansvarlige part, som er ansvarlig for informasjonen om saksforholdet og som kan være ansvarlig for saksforholdet). Slike uavhengighetskrav omfatter forbud mot visse forbindelser mellom medlemmer av attestasjonsteamet og

REGLER OM ETIKK

medlemmer av styrende organer og ansatte hos klienten som er i en stilling som gjør det mulig å øve direkte og betydelig innflytelse på informasjonen om saksforholdet. Videre må eventuelle trusler som revisjonsselskapet har grunn til å tro kan oppstå som følge av samarbeidende selskapers interesser og forbindelser, vurderes.

290.29 I de fleste påstandsbaserte attestasjonsoppdrag som ikke er revisjonsoppdrag, er den ansvarlige part ansvarlig for informasjonen om saksforholdet og saksforholdet. I enkelte oppdrag er den ansvarlige part imidlertid ikke ansvarlig for saksforholdet. Dersom en revisor for eksempel har påtatt seg å utføre et attestasjonsoppdrag vedrørende en rapport, om et selskaps bærekraftige virksomhet utarbeidet av en miljøkonsulent, er miljøkonsulenten den ansvarlige part for informasjonen om saksforholdet, mens selskapet er ansvarlig for saksforholdet (den bærekraftige virksomheten).

290.30 I de påstandsbaserte attestasjonsoppdragene som ikke er revisjonsoppdrag, der den ansvarlige part er ansvarlig for informasjonen om saksforholdet, men ikke for saksforholdet, må medlemmene av attestasjonsteamet og revisjonsselskapet være uavhengige av den som er ansvarlig for informasjonen om saksforholdet (attestasjonsklienten). I tillegg må alle trusler som revisjonsselskapet har grunn til å tro kan oppstå som følge av interesser og forbindelser mellom et medlem av attestasjonsteamet, revisjonsselskapet, et samarbeidende selskap og den som er ansvarlig for saksforholdet, vurderes.

Direkte rapporteringsoppdrag

290.31 I et direkte rapporteringsoppdrag er medlemmene av attestasjonsteamet og revisjonsselskapet pålagt å være uavhengige av attestasjonsklienten (den part som er ansvarlig for saksforholdet).

Uttalelser med begrenset bruk

290.32 Når bruk av en attestasjonsuttalelse vedrørende en klient som ikke er revisjonsklient, er uttrykkelig begrenset til identifiserte brukere, anses brukerne av uttalelsen å være kjent med formålet, informasjonen om saksforholdet og uttalelsens begrensninger. Dette på grunn av deres deltakelse i fastsettelsen av arten og omfanget av instruksjonene for revisjonsselskapets levering av tjenestene, herunder kriteriene som saksforholdet skal vurderes eller måles mot. Denne kjennskapen og revisjonsselskapets utvidede mulighet til å opplyse alle brukerne av uttalelsen om forholdsregler, øker effekten av forholdsregler i forhold til kravet om å fremstå som uavhengig. Bestemmelsene i dette kapitlet må anvendes ved vurderingen av uavhengigheten til medlemmer av attestasjonsteamet og deres nærstående. Hvis revisjonsselskapet har en økonomisk interesse, enten direkte eller indirekte, i attestasjonsklienten, vil egeninteressetrusselen som oppstår, være så betydelig at ingen forholdsregler kan redusere trusselen til et akseptabelt nivå.

Flere ansvarlige parter

290.33 I noen attestasjonsoppdrag som ikke er revisjonsoppdrag, kan det være flere ansvarlige parter. Ved avgjørelsen om det ved slike oppdrag er nødvendig å anvende bestemmelsene i dette kapitlet på hver ansvarlig part, kan revisjonsselskapet ta hensyn til hvorvidt en interesse eller forbindelse mellom revisjonsselskapet eller et medlem av attestasjonsteamet og en bestemt ansvarlig part, vil kunne medføre en trussel mot uavhengigheten. I denne forbindelse tas det hensyn til faktorer som:

- vesentligheten av informasjonen om saksforholdet (eller saksforholdet) som den bestemte ansvarlige part er ansvarlig for, og
- graden av allmenn interesse knyttet til oppdraget.

Hvis revisjonsselskapet vurderer at trusselen mot uavhengigheten som har oppstått som følge av en slik interesse eller forbindelse med en bestemt ansvarlig part er klart ubetydelig, må ikke nødvendigvis alle bestemmelsene i dette kapitlet anvendes på den aktuelle ansvarlige part.

Andre forhold som må vurderes

- 290.34 Truslene og forholdsreglene som er identifisert i dette kapitlet, drøftes stort sett i forhold til interesser og forbindelser mellom revisjonsselskapet, samarbeidende selskaper, medlemmer av attestasjonsteamet og attestasjonsklienten. Revisjonsselskapet og eventuelle samarbeidende selskaper må vurdere interessene og forbindelsene som involverer klientens nærstående enheter⁶. Ideelt sett bør disse enhetene, interessene og forbindelsene identifiseres på forhånd. For alle andre attestasjonsklienter må attestasjonsteamet, hvis det har grunn til å tro at en nærstående enhet til en slik attestasjonsklient er relevant for vurderingen av revisjonsselskapets uavhengighet av klienten, ta i betraktning den nærstående enheten ved vurdering av uavhengigheten og anvendelsen av relevante forholdsregler.⁶
- 290.35 Vurderingen av trusler mot uavhengigheten og påfølgende tiltak må underbygges med bevis innhentet før oppdraget aksepteres og under utførelsen av oppdraget. Forpliktelsen til å foreta en slik vurdering og iverksette tiltak, oppstår når et revisjonsselskap, et samarbeidende selskap eller et medlem av attestasjonsteamet har kjennskap til, eller med rimelighet kan forventes å ha kjennskap til, omstendigheter eller forbindelser som kan sette uavhengigheten i fare. Det kan forekomme at revisjonsselskapet, et samarbeidende selskap eller en person utilsiktet bryter bestemmelsene i dette kapitlet. Et slikt utilsiktet brudd vil vanligvis ikke sette uavhengigheten i fare i forhold til en attestasjonsklient, forutsatt at revisjonsselskapet har utarbeidet relevante retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll for å fremme uavhengigheten, og at bruddet, når det oppdages, omgående korrigeres og eventuelle nødvendige forholdsregler anvendes.
- 290.36 I dette kapitlet henvises det til betydelige og klart ubetydelige trusler i vurderingen av uavhengigheten. Når betydningen av et bestemt forhold vurderes, må det tas hensyn til både kvalitative og kvantitative faktorer. Et forhold kan vurderes som klart ubetydelig kun hvis det anses å være både trivielt og uten konsekvenser.

Kapitlets formål og oppbygning

- 290.37 Formålet med dette kapitlet er å hjelpe revisjonsselskaper og medlemmer av attestasjonsteam med å:
- (a) identifisere trusler mot uavhengigheten,
 - (b) vurdere hvorvidt disse truslene er klart ubetydelige, og
 - (c) hvis truslene ikke er klart ubetydelige, identifisere og anvende relevante forholdsregler for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.
- Det må alltid tas i betraktning hva en rimelig og opplyst tredjepart som har kjennskap til alle relevante opplysninger, inklusive de anvendte forholdsreglene, med rimelig grunn kan oppfatte som uakseptabelt. I situasjoner der det ikke finnes noen forholdsregler som kan redusere trusselen til et akseptabelt nivå, er de eneste mulige tiltakene å eliminere aktivitetene eller interessen som skaper trusselen, eller å avstå fra å utføre eller fortsette attestasjonsoppdraget.

⁶ Revisorloven § 4-1 femte ledd bestemmer at den som ikke kan revidere årsregnskap avlagt av morselskapet, heller ikke kan revidere årsregnskap avlagt av datterselskap.

REGLER OM ETIKK

- 290.38 Profesjonelt skjønn brukes til å avgjøre hvilke forholdsregler som kan anvendes for å eliminere trusler mot uavhengigheten eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Truslene mot uavhengigheten kan være så betydelige at de eneste mulige tiltakene er å eliminere aktivitetene eller interessen som ligger til grunn for trusselen, eller å avstå fra å påta seg eller fortsette attestasjonsoppdraget. I andre tilfeller kan trusselen elimineres eller reduseres til et akseptabelt nivå gjennom anvendelse av forholdsregler.
- 290.39 *(Ikke aktuelt)*
- 290.40 Hvis det identifiseres trusler mot uavhengigheten som ikke er klart ubetydelige, og revisjonsselskapet bestemmer seg for å påta seg eller fortsette attestasjonsoppdraget, må beslutningen dokumenteres. Dokumentasjonen må omfatte en beskrivelse av de identifiserte truslene og hvilke forholdsregler som er anvendt for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.
- 290.41 Ved vurderingen av betydningen av eventuelle trusler mot uavhengigheten og forholdsreglene som er nødvendige for å redusere eventuelle trusler til et akseptabelt nivå, må det tas hensyn til allmennhetens interesse. Enkelte enheter kan ha betydelig allmenn interesse fordi de som et resultat av sin virksomhet, størrelse eller selskapsstatus har en lang rekke interesserte parter. Eksempler på slike enheter kan omfatte børsnoterte foretak, kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper og pensjonsfond.
- 290.42 Revisjonsutvalg kan ha en viktig rolle i den overordnede styring og kontroll når de er uavhengige av klientens ledelse. Dette kan bidra til at styrets tillit til at et revisjonsselskaps uavhengighet under utøvelsen av sin revisorrolle øker. Det må være regelmessig kommunikasjon mellom revisjonsselskapet og revisjonsutvalget (eller et annet styrings- og kontrollorgan hvis det ikke finnes revisjonsutvalg) i børsnoterte foretak med hensyn til forbindelser og andre forhold som etter revisjonsselskapets oppfatning med rimelig grunn kan tenkes å påvirke uavhengigheten.
- 290.43 Revisjonsselskaper må utarbeide retningslinjer og rutiner for kontakt med revisjonsutvalg eller andre med overordnet ansvar for styring og kontroll, vedrørende spørsmål om revisors uavhengighet. Når det gjelder revisjon av børsnoterte foretak, må revisjonsselskapet kommunisere muntlig og skriftlig minst én gang i året om alle forbindelser og andre forhold mellom revisjonsselskapet, samarbeidende selskaper og revisjonsklienten som etter revisjonsselskapets profesjonelle vurdering med rimelig grunn kan tenkes å påvirke uavhengigheten. Hvilke forhold som skal kommuniseres, vil variere avhengig av omstendighetene og må avgjøres av revisjonsselskapet, men skal vanligvis omfatte de relevante forholdene som er beskrevet i dette kapittelet.

Oppdragsperiode

- 290.44 Medlemmene av oppdragsteamet og revisjonsselskapet må være uavhengige av attestasjonsklienten i oppdragsperioden. Oppdragsperioden starter når attestasjonsteamet begynner å utføre attestasjonstjenester og slutter når attestasjonsuttalelsen avgis, bortsett fra når attestasjonsoppdraget er av gjentakende art. Hvis attestasjonsoppdraget forventes å bli gjentatt, slutter oppdragsperioden ved varsel fra en av partene om at engasjementet har opphørt, eller ved avgivelse av den endelige attestasjonsuttalelsen, avhengig av hva som kommer sist.
- 290.45 Når det gjelder revisjonsoppdrag, omfatter oppdragsperioden også den perioden som dekkes av regnskapet som revisjonsselskapet skal uttale seg om. Når en enhet blir revisjonsklient under eller etter perioden som dekkes av regnskapet som revisjonsselskapet skal uttale seg om, bør revisjonsselskapet vurdere om eventuelle trusler mot uavhengigheten kan oppstå som følge av:

REGLER OM ETIKK

- økonomiske eller forretningsmessige forbindelser med revisjonsklienten under eller etter perioden som dekkes av regnskapet, men før revisjonsoppdraget aksepteres, eller
- tidligere tjenester som er utført for revisjonsklienten.

Også når det gjelder et attestasjonsoppdrag som ikke er et revisjonsoppdrag, må revisjonsselskapet vurdere om eventuelle økonomiske eller forretningsmessige forbindelser eller tidligere tjenester kan medføre trusler mot uavhengigheten.

290.46

Dersom ikke-attestasjonstjenester ble utført for revisjonsklienten under eller etter perioden som dekkes av regnskapet, men før påbegynnelsen av revisjonsoppdraget, og disse tjenestene ville vært forbudt under revisjonsoppdragsperioden, må de eventuelle truslene mot uavhengigheten som oppstår som følge av disse tjenestene, vurderes. Hvis trusselen ikke er klart ubetydelig, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å redusere trusselen til et akseptabelt nivå. Slike forholdsregler kan omfatte:

- drøfting av uavhengighetsspørsmål knyttet til utførelsen av ikke-attestasjonstjenestene med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hos klienten, for eksempel revisjonsutvalget,
- innhenting av revisjonsklientens bekreftelse av at klienten påtar seg ansvaret for resultatet av ikke-attestasjonstjenestene,
- forhindring av at personer som utførte ikke-attestasjonstjenestene, deltar i revisjonsoppdraget, og
- engasjement av et annet revisjonsselskap for å gjennomgå resultatet av ikke-attestasjonstjenestene, eller engasjement av et annet revisjonsselskap for å utføre ikke-attestasjonstjenestene på nytt i den grad det er nødvendig for at det skal kunne påta seg ansvaret for disse tjenestene.

290.47

(Ikke aktuelt)

DEL C: GJELDER FOR REVISORER I ANNEN VIRKSOMHET ENN REVISJON

300 Innledning.....	39
310 Mulige konflikter	42
320 Utarbeidelse og rapportering av informasjon	43
330 Tilstrekkelig kompetanse.....	44
340 Økonomiske interesser.....	45
350 Utilbørlig påvirkning.....	47

Kapittel 300

Innledning

- 300.1 Denne delen av reglene illustrerer hvordan det prinsippbaserte rammeverket i del A skal anvendes av revisorer i annen virksomhet enn revisjon.
- 300.2 Investorer, kreditorer, arbeidsgivere og andre i næringslivet, såvel som offentlige myndigheter og allmennheten generelt, må alle kunne ha tillit til det arbeidet som utføres av revisorer også når de arbeider i annen virksomhet enn revisjon. Revisor kan alene eller sammen med andre være ansvarlig for utarbeidelse og rapportering av finansiell og annen informasjon som både deres arbeidsgivere og tredjepart må kunne stole på. Revisor kan også være ansvarlig for å sikre effektiv økonomistyring og gi kvalifisert rådgivning om en rekke forretningsmessige forhold.
- 300.3 En revisor som arbeider i annen virksomhet enn revisjon, kan være en lønnet ansatt, en ansvarlig deltaker, et medlem av styrende organ, en eier som også er leder, eller en frivillig eller annen rådgiver som arbeider for en eller flere oppdragsgivere. Den juridiske formen på forbindelsen med en eventuell oppdragsgiver har ingen betydning for det etiske ansvaret som påhviler en revisor.
- 300.4 En revisor som arbeider i annen virksomhet enn revisjon, har et ansvar for å fremme sin oppdragsgivers legitime mål. Disse reglene skal ikke hindre vedkommende revisor i å leve opp til dette ansvaret på en tilfredsstillende måte, men omhandler omstendigheter som kan skape konflikter når etterlevelse av de grunnleggende prinsippene er ufravikelig.
- 300.5 En revisor som arbeider i annen virksomhet enn revisjon, vil ofte inneha en overordnet stilling hos oppdragsgiveren. Jo høyere stilling, desto større er evnen og muligheten til å påvirke hendelser, metoder og holdninger. En revisor forventes derfor å fremme en etikkbasert kultur hos oppdragsgiveren, som legger vekt på den betydningen ledelsen tillegger etisk atferd.
- 300.6 Eksempelene i de følgende punktene er ment å illustrere hvordan det prinsippbaserte rammeverket skal anvendes. De er ikke ment som og må heller ikke fortolkes som en uttømmende liste over alle de omstendighetene som en revisor som arbeider i annen virksomhet enn revisjon kan erfare, og som kan true etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Det er derfor ikke tilstrekkelig at vedkommende revisor utelukkende handler i overensstemmelse med de gitte eksemplene, men rammeverket må anvendes på de bestemte omstendighetene som revisor står overfor.

Trusler og forholdsregler

- 300.7 Etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene kan trues av en rekke omstendigheter. Mange trusler faller inn under følgende kategorier:
- (a) egeninteressetrusler,
 - (b) egenkontrolltrusler,
 - (c) partsrepresentasjonstrusler,
 - (d) fortrolighetstrusler, og
 - (e) presstrusler.

Det redegjøres nærmere for disse truslene i del A i disse reglene.

REGLER OM ETIKK

- 300.8 Eksempler på omstendigheter som kan skape egeninteressesetrusler for en revisor i annen virksomhet enn revisjon, omfatter, men er ikke begrenset til:
- Økonomiske interesser, lån og garantier.
 - Incentivordninger.
 - Upassende privat bruk av selskapets eiendeler.
 - Bekymring for jobbsikkerhet.
 - Forretningsmessig press fra eksterne miljøer.
- 300.9 Omstendigheter som kan skape egenkontrolltrusler, omfatter, men er ikke begrenset til, forretningsmessige beslutninger eller data som er gjenstand for gjennomgåelse og godkjenning av den samme revisor som er ansvarlig for beslutningene og utarbeidelsen av de aktuelle dataene.
- 300.10 Når en revisor fremmer oppdragsgiverens legitime mål, må han støtte oppdragsgiverens standpunkter, forutsatt at ingen uttalelser er uriktige eller villedende. Slike handlinger vil vanligvis ikke medføre noen partsrepresentantrussel.
- 300.11 Eksempler på omstendigheter som kan skape fortrolighetstrusler, omfatter, men er ikke begrenset til:
- En revisor som er i en stilling som gjør det mulig å påvirke regnskaper eller ikke-finansiell rapportering eller forretningsmessige beslutninger, har et nært familiemedlem eller en nær slektning som er i en stilling som gjør det mulig å dra fordel av denne påvirkningen.
 - Langvarig forbindelse med forretningsforbindelser som påvirker forretningsmessige beslutninger.
 - Aksept av gaver eller særbehandling, med mindre verdien er klart ubetydelig.
- 300.12 Eksempler på omstendigheter som kan skape presstrusler, omfatter, men er ikke begrenset til:
- Trussel om oppsigelse eller utskifting av revisor eller av et nært familiemedlem eller en nær slektning på grunn av uenighet om anvendelsen av et regnskapsprinsipp eller måten finansiell informasjon rapporteres på.
 - En dominerende personlighet som forsøker å påvirke beslutningsprosessen, for eksempel i forhold til tildeling av kontrakter eller anvendelsen av et regnskapsprinsipp.
- 300.13 En revisor som arbeider i annen virksomhet enn revisjon, kan også erfare at særegne omstendigheter medfører særegne trusler mot etterlevelsen av et eller flere av de grunnleggende prinsippene. Slike trusler kan naturligvis ikke klassifiseres. En revisor må alltid være oppmerksom på slike omstendigheter og trusler i alle profesjonelle og forretningsmessige sammenhenger.

REGLER OM ETIKK

- 300.14 Forholdsregler som kan eliminere eller redusere trusler som revisorer står overfor til et akseptabelt nivå, faller inn under to hovedkategorier:
- (a) forholdsregler i lov eller forskrift eller forholdregler skapt av profesjonen, og
 - (b) forholdsregler hos oppdragsgiver.
- 300.15 Eksempler på forholdsregler skapt av lovgiver eller profesjonen er beskrevet i punkt 100.12 i del A i disse reglene.
- 300.16 Forholdsregler hos oppdragsgiver omfatter, men er ikke begrenset til:
- Oppdragsgiverens systemer for tilsyn med enheten eller andre tilsynsstrukturer.
 - Oppdragsgiverens etikk- og atferdsprogrammer.
 - Rekrutteringsrutiner hos oppdragsgiveren som fremhever viktigheten av å ansette høyt kvalifiserte medarbeidere.
 - God intern kontroll.
 - Formålstjenlige disiplinærprosesser.
 - Ledelse som understreker viktigheten av etisk atferd og forventningen om at ansatte vil handle i tråd med etiske verdier.
 - Retningslinjer og rutiner for implementering og overvåking av kvaliteten på de ansattes prestasjoner.
 - Rettidig kommunikasjon av oppdragsgiverens retningslinjer og rutiner, og eventuelle endringer i disse, til alle ansatte samt relevant opplæring og utdanning innen slike retningslinjer og rutiner.
 - Retningslinjer og rutiner som oppfordrer og gjør det mulig for ansatte å kommunisere til ledernivåer i oppdragsgivers organisasjon ethvert etisk forhold som bekymrer dem, uten frykt for represalier.
 - Rådføring med en annen revisor.
- 300.17 Hvis en revisor tror at uetisk atferd eller handlinger utført av andre vil vedvare hos oppdragsgiveren, må han vurdere å søke juridisk bistand. I de helt ekstreme situasjonene hvor alle tilgjengelige forholdsregler er blitt anvendt, og det ikke er mulig å redusere trusselen til et akseptabelt nivå, kan vedkommende revisor konkludere med at det er riktig å fratse sin stilling hos oppdragsgiveren.

Kapittel 310

Mulige konflikter

- 310.1 En revisor som arbeider i annen virksomhet enn revisjon, har en profesjonell forpliktelse til å overholde de grunnleggende prinsippene. Det kan imidlertid oppstå situasjoner hvor ansvaret overfor oppdragsgiveren og den profesjonelle forpliktelsen til å overholde de grunnleggende prinsippene kommer i konflikt med hverandre. Vanligvis må en revisor støtte de legitime og etiske målene som er fastsatt av oppdragsgiveren samt de reglene og rutineene som er utarbeidet for å nå disse målene. Revisor må vurdere en reaksjon på omstendighetene når etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene er truet.
- 310.2 Som følge av ansvaret overfor oppdragsgiveren kan en revisor bli presset til å handle eller oppføre seg på en måte som direkte eller indirekte truer etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Et slikt press kan være tilkjennegitt eller underforstått. Det kan komme fra et styremedlem, en leder eller en annen person hos oppdragsgiver. En revisor kan føle seg presset til å:
- Handle i strid med lover eller forskrifter.
 - Handle i strid med faglige standarder.
 - hjelpe ledelsen med uetiske eller ulovlige inntjeningsstrategier.
 - Lyve for eller på annen måte bevisst villede (herunder gjennom passivitet) andre, særlig:
 - oppdragsgiverens eksterne revisorer, eller
 - myndigheter.
 - Avgi eller på annen måte bli forbundet med en finansiell eller ikke-finansiell rapport som gir en vesentlig misvisende fremstilling av kjensgjerningene, herunder uttalelser i forbindelse med for eksempel:
 - regnskapet,
 - etterlevelse av skattelovgivningen,
 - etterlevelse av annen lovgivning, eller
 - rapporter som er pålagt av verdipapirmyndighetene eller annet tilsynsorgan.
- 310.3. Betydningen av trusler som oppstår som følge av slikt press, for eksempel presstrusler, må vurderes og, hvis de ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Slike forholdsregler kan omfatte:
- Innhenting av råd innenfor oppdragsgivers organisasjon, hos en uavhengig profesjonell rådgiver eller en relevant bransjeorganisasjon.
 - Tilstedeværelsen av en formell prosess for løsning av uoverensstemmelser hos oppdragsgiveren.
 - Søke juridisk bistand.

Kapittel 320

Utarbeidelse og rapportering av informasjon

- 320.1 Revisorer som arbeider i annen virksomhet enn revisjon, er ofte involvert i utarbeidelsen og rapporteringen av informasjon som enten offentliggjøres eller brukes av andre i eller utenfor oppdragsgivers organisasjon. Slik informasjon kan omfatte finansiell informasjon eller styringsinformasjon, som prognoser og budsjetter, regnskaper, ledelsens redegjørelse og analyse samt skriftlige uttalelser fra ledelsen avgitt til eksterne revisorer som en del av revisjonen av årsregnskapet. En revisor må utarbeide eller presentere slik informasjon på en rettvise og ærlig måte i samsvar med relevante faglige standarder, slik at informasjonen kan forstås i sin rette sammenheng.
- 320.2 En revisor som arbeider i annen virksomhet enn revisjon, som har ansvar for å utarbeide eller godkjenne oppdragsgivers regnskaper, må sikre at disse regnskapene fremstilles i samsvar med gjeldende standarder for finansiell rapportering.
- 320.3 Revisor må sikre at informasjon som han er ansvarlig for:
- (a) klart beskriver den riktige arten av forretningstransaksjoner, eiendeler eller forpliktelser,
 - (b) klassifiserer og registrerer informasjon rettidig og behørig, og
 - (c) i det alt vesentlige representerer kjensgjerningene nøyaktig og fullstendig.
- 320.4 Det kan oppstå trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene, for eksempel egeninteresse- eller presstrusler mot objektiviteten eller faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, når en revisor presses (enten eksternt eller ved mulighet for personlig vinning) til å bli forbundet med villedende informasjon, enten direkte eller gjennom andres handlinger.
- 320.5 Betydningen av slike trusler vil avhenge av faktorer som kilden til presset og i hvilken grad informasjonen er eller kan være villedende. Betydningen av truslene må vurderes og, hvis de ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Slike forholdsregler kan omfatte rådgivning med overordnede i oppdragsgivers organisasjon, for eksempel revisjonsutvalget eller andre organer som har overordnet ansvar for styring og kontroll, eller med en relevant bransjeorganisasjon.
- 320.6 Hvis det ikke er mulig å redusere trusselen til et akseptabelt nivå, må revisor nekte å bli forbundet med informasjon som etter revisors oppfatning er eller kan være villedende. Hvis revisor er klar over at avgivelsen av villedende informasjon enten er betydelig eller vedvarende, må han vurdere å informere relevante myndigheter i tråd med veiledningen i kapittel 140. Revisor kan også ønske å søke juridisk bistand eller fratre sin stilling.

Kapittel 330

Tilstrekkelig kompetanse

- 330.1 Det grunnleggende prinsippet om faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet krever at en revisor som arbeider i annen virksomhet enn revisjon, kun må påta seg oppgaver som han har eller kan tilegne seg tilstrekkelig kunnskap og erfaring om. En revisor må ikke bevisst villete en oppdragsgiver om sin kompetanse eller erfaring eller unnlate å søke egnet ekspertråd og assistanse når det er nødvendig.
- 330.2 Omstendigheter som truer en revisors evne til å utføre oppgaver med tilstrekkelig grad av faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, omfatter:
- Utilstrekkelig tid til å utføre eller avslutte de relevante oppgavene på en tilfredsstillende måte.
 - Ufullstendig, begrenset eller på annen måte utilstrekkelig informasjon til å utføre oppgavene på en tilfredsstillende måte.
 - Utilstrekkelig erfaring, opplæring og/eller utdanning.
 - Utilstrekkelige ressurser til å utføre oppgavene på en tilfredsstillende måte.
- 330.3 Betydningen av slike trusler vil avhenge av flere faktorer, herunder i hvilken utstrekning vedkommende revisor arbeider med andre, relativ ansiennitet i enheten, samt graden av tilsyn med og gjennomgåelse av arbeidet. Betydningen av truslene må vurderes, og hvis de ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Forholdsregler som kan vurderes, omfatter:
- Innhenting av ytterligere råd eller opplæring.
 - Sikring av at det er tilstrekkelig tid til å utføre de relevante oppgavene.
 - Anskaffelse av assistanse fra personer med den nødvendige ekspertisen.
 - Der det er relevant, rådføring med:
 - overordnede i oppdragsgivers organisasjon,
 - uavhengige eksperter, eller
 - en relevant bransjeorganisasjon.
- 330.4 Når trusler ikke kan elimineres eller reduseres til et akseptabelt nivå, må revisor vurdere om han skal avstå fra å utføre de aktuelle oppgavene. Dersom revisor konkluderer med at det er riktig å avstå fra å utføre oppgavene, må årsakene til dette begrunnes på en klar måte.

Kapittel 340

Økonomiske interesser

- 340.1 Revisorer som arbeider i annen virksomhet enn revisjon, kan ha økonomiske interesser eller ha kjennskap til økonomiske interesser hos nære familiemedlemmer eller nære slektninger som under visse omstendigheter kan true etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Det kan for eksempel oppstå egeninteressesetrusler mot objektiviteten eller konfidensialiteten hvis det foreligger et motiv og en mulighet for å manipulere prissensitiv informasjon med sikte på økonomisk gevinst. Eksempler på omstendigheter som kan medføre egeninteressesetrusler omfatter, men er ikke begrenset til, situasjoner der revisor eller et nært familiemedlem eller en nær slektning:
- har en direkte eller indirekte økonomisk interesse i oppdragsgivers organisasjon, hvis verdi kan påvirkes direkte av beslutninger som fattes av revisor,
 - har rett til resultatavhengig bonus, hvis verdi kan påvirkes direkte av beslutninger som fattes av revisor,
 - direkte eller indirekte eier aksjeopsjoner i oppdragsgivers organisasjon, hvis verdi kan påvirkes direkte av beslutninger som fattes av revisor,
 - direkte eller indirekte eier aksjeopsjoner i oppdragsgivers organisasjon som kan eller snart vil kunne utøves, eller
 - har rett til aksjeopsjoner eller prestasjonsrelatert bonus i oppdragsgivers organisasjon dersom visse mål nås.
- 340.2 I vurderingen av betydningen av en slik trussel og de relevante forholdsreglene som må anvendes for å eliminere eller redusere trusselen til et akseptabelt nivå, må revisor undersøke arten av den økonomiske interessen. Dette innebærer blant annet en vurdering av betydningen av den økonomiske interessen og hvorvidt den er direkte eller indirekte. Hva som utgjør en betydelig interesse i en organisasjon, varierer fra person til person, avhengig av individuelle forhold.
- 340.3 Hvis truslene ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå. Slike forholdsregler kan omfatte:
- Retningslinjer og rutiner som innebærer at en komité som er uavhengig av ledelsen, kan beslutte nivået på eller formen for godtgjørelse av ledere.
 - Informasjon om alle relevante interesser og eventuelle planer om å handle i relevante aksjer til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hos oppdragsgiveren, i samsvar med eventuelle interne retningslinjer.
 - Eventuell rådføring med ledelsen hos oppdragsgiveren.
 - Eventuell rådføring med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hos oppdragsgiveren, eller med relevante bransjeorganisasjoner.
 - Oppdatert utdanning i etikk og lovmessige restriksjoner, samt forskrifter, vedrørende mulig innsiddehandel.

REGLER OM ETIKK

- 340.4 En revisor må verken manipulere informasjon eller bruke konfidensiell informasjon til personlig vinning.

Kapittel 350

Utlørlig påvirkning

Mottakelse av tilbud

- 350.1 En revisor eller et nært familiemedlem eller en nær slektning kan påvirkes utlørlig. Utlørlig påvirkning kan ha mange former, herunder gaver, gjestfrihet, særbehandling og utnyttelse av vennskap eller lojalitet.
- 350.2 Utlørlig påvirkning kan medføre trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Hvis en revisor eller et nært familiemedlem eller en nær slektning utsettes for utlørlig påvirkning, må situasjonen vurderes nøye. Ved forsøk på utlørlig å påvirke handlinger eller beslutninger, oppføre til ulovlig eller uærlig atferd eller få adgang til konfidensielle opplysninger, oppstår det egeninteressetrusler mot objektiviteten eller konfidensialiteten. Det oppstår presstrusler mot objektiviteten eller konfidensialiteten hvis dette aksepteres og etterfølges av trusler om offentliggjørelse av tilbudet og ødeleggelse av omdømmet til enten revisor eller et nært familiemedlem eller en nær slektning.
- 350.3 Betydningen av slike trusler vil avhenge av arten, verdien og intensjonen med tilbudet. Hvis en rimelig og opplyst tredjepart som har kjennskap til alle relevante opplysninger, kan anse påvirkningen som ubetydelig og ikke ment som en oppfordring til uetisk atferd, kan revisor konkludere med at tilbudet gis i tråd med vanlig forretningspraksis, og kan vanligvis konkludere med at det ikke foreligger noen betydelig trussel mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene.
- 350.4 Hvis de vurderte truslene ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå. Når truslene ikke kan elimineres eller reduseres til et akseptabelt nivå gjennom anvendelsen av forholdsregler, må revisor ikke akseptere tilbudet. Revisor må vurdere risikoen forbundet med alle slike tilbud og vurdere hvorvidt følgende tiltak må iverksettes:
- (a) når slike tilbud mottas, må de straks meddeles ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hos oppdragsgiveren,
 - (b) informere tredjepart om tilbudet, for eksempel en bransjeorganisasjon eller oppdragsgiveren til den som fremsatte tilbudet. En revisor må imidlertid vurdere å søke juridisk bistand før han går til et slikt skritt, og
 - (c) orientere nære familiemedlemmer og nære slektninger om relevante trusler og forholdsregler når disse kan være utsatt for påvirkning, for eksempel som følge av sine ansettelsesforhold, og
 - (d) informere ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hos oppdragsgiveren, når nære familiemedlemmer eller nære slektninger er ansatt hos konkurrenter eller mulige leverandører til oppdragsgiveren.

Fremsettelse av tilbud

- 350.5 Revisor kan være i en situasjon hvor han forventes eller på annet vis føler seg presset til å utøve utlørlig påvirkning på vurderingen til en annen person eller organisasjon, påvirke en beslutningsprosess eller få tak i konfidensielle opplysninger.

REGLER OM ETIKK

- 350.6 Et slikt press kan komme fra personer internt hos oppdragsgiveren, for eksempel fra en kollega eller en overordnet. Det kan også komme fra en ekstern person eller organisasjon som foreslår handlinger eller forretningsmessige beslutninger som kan være fordelaktige for oppdragsgiveren, men som kan påvirke revisor på utilbørlig vis.
- 350.7 En revisor må ikke påvirke tredjeparts profesjonelle vurdering på utilbørlig vis.
- 350.8 Hvis presset for å påvirke på utilbørlig måte kommer fra oppdragsgiveren, må revisor følge prinsippene og veiledningen om etiske konflikter beskrevet i del A i disse reglene.

DEFINISJONER

I disse reglene har uttrykkene nedenfor følgende betydning:

Annonsering

Formidling av informasjon til allmenheten om tjenester eller kompetanse som praktiserende revisorer tilbyr for å skaffe seg oppdrag.

Ansvarlig revisor

Den revisor som er ansvarlig for oppdraget og dets resultat på vegne av revisjonsselskapet.

Attestasjonsklient

Den ansvarlige part, det vil si den eller de personer som (a) i et direkte rapporteringsoppdrag er ansvarlig for saksforholdet, eller (b) i et påstandsbasert attestasjonsoppdrag er ansvarlig for informasjonen om saksforholdet og som kan være ansvarlig for saksforholdet.

(Når det gjelder en attestasjonsklient som er en revisjonsklient, se definisjonen av revisjonsklient.)

Attestasjonsoppdrag

Et oppdrag hvor praktiserende revisor gir uttrykk for en konklusjon som er ment å øke tilliten til informasjonen hos de brukerne som ikke er ansvarlig part vedrørende vurderingen eller målingen av saksforholdet mot egnede kriterier.

(For veiledning om attestasjonsoppdrag, se det internasjonale rammeverket for attestasjonsoppdrag som beskriver elementene i og målene med et attestasjonsoppdrag, og identifiserer oppdrag som utføres innenfor rammen av internasjonale revisjonsstandarder (ISA-er), internasjonale standarder for forenklet revisorkontroll (ISRE-er) og internasjonale standarder for attestasjonsoppdrag (ISAE-er).)

Attestasjonsteam

(a) Alle medlemmer av oppdragsteamet som utfører attestasjonsoppdraget.

(b) Alle andre personer i et revisjonsselskap som direkte kan påvirke resultatet av attestasjonsoppdraget, inklusive:

(i) de som anbefaler godtgjørelsen til, eller som har direkte lederansvar for eller fører kontroll eller annet tilsyn med ansvarlig revisor i forbindelse med utførelsen av attestasjonsoppdraget. Når det gjelder et revisjonsoppdrag, omfatter dette begrepet personer på alle ledernivåer over ansvarlig revisor, inklusive revisjonsselskapets administrerende direktør,

(ii) de som gir råd i forbindelse med faglige eller bransjespesifikke spørsmål, transaksjoner eller hendelser knyttet til attestasjonsoppdraget, og

(iii) de som har ansvaret for kvalitetskontroll i forbindelse med attestasjonsoppdraget, inklusive de som utfører attestasjonsoppdragets kvalitetskontrollgjennomgang, og

(c) Når det gjelder en revisjonsklient, alle de personene i et samarbeidende selskap som direkte kan påvirke resultatet av revisjonsoppdraget.

Betinget honorar

Et honorar beregnet ut fra forutbestemte faktorer knyttet til utfallet eller resultatet av en transaksjon eller resultatet av det utførte arbeidet. Et honorar fastsatt ved domstol eller andre offentlige myndigheter anses ikke å være et betinget honorar.

Børsnotert foretak

Et foretak hvis aksjer, obligasjoner eller gjeldsinstrumenter er notert på en anerkjent børs, eller markedsføres i henhold til forskriftene til en anerkjent børs eller et annet tilsvarende organ.

REGLER OM ETIKK

Direkte økonomisk interesse

En økonomisk interesse:

- som eies direkte av og kontrolleres av en person eller en enhet (inklusive de hvor styringen er overlatt til andre), eller
- som eies gjennom et selskap, stiftelse eller et annet mellomledd som personen eller enheten kontrollerer.

Eksisterende revisor

En revisor som er valgt revisor eller som utfører tjenester for en klient innenfor regnskap, skatt, rådgivning eller lignende områder.

Indirekte økonomisk interesse

En økonomisk interesse som eies gjennom et selskap, stiftelse eller et annet mellomledd som personen eller enheten ikke har kontroll over.

Klart ubetydelig

Et forhold som anses å være både trivielt og uten konsekvenser.

Kvalitetssikring av oppdraget

En prosess som er ment å gi en objektiv vurdering før uttalelsen avgis, av vurderingene som oppdragsteamet har foretatt og konklusjonene de er kommet frem til i utarbeidelsen av uttalelsen.

Medlem av styrende organ eller ledende ansatte

De som har overordnet ansvar for styring og kontroll i en enhet.

Nær slektning

Foreldre, søsken eller barn som ikke er del av nærmeste familie.

Nærmeste familie

Ektefelle (eller tilsvarende) eller person som man har forsørgeransvar for.

Nærstående

Revisors nærstående som definert i revisorloven § 4-1 fjerde ledd, nr. 1-5.

Nærstående enheter

En enhet som har en av følgende forbindelser med klienten:

- (a) En enhet som kontrollerer klienten direkte eller indirekte, forutsatt at klienten er vesentlig for enheten.
- (b) En enhet som har en direkte økonomisk interesse i klienten, forutsatt at enheten har betydelig innflytelse på klienten og at interessen i klienten er vesentlig for enheten.
- (c) En enhet som klienten kontrollerer direkte eller indirekte.
- (d) En enhet som klienten, eller en enhet tilknyttet klienten i henhold til (c) ovenfor, har en direkte økonomisk interesse i, forutsatt at klienten har betydelig innflytelse på enheten og at interessen er vesentlig for klienten og enheten tilknyttet klienten i henhold til (c) ovenfor, og
- (e) En enhet under felles kontroll med klienten (her kalt en «søsterenhet»), forutsatt at både søsterenheten og klienten er vesentlige for enheten som kontrollerer både klienten og søsterenheten.

Oppdragsteam

Alle medarbeidere som utfører et oppdrag, inklusive eventuelle eksperter som revisjonsselskapet har engasjert i forbindelse med det aktuelle oppdraget.

Praktiserende revisor

En revisor, uansett arbeidsområde (for eksempel revisjon, skatt eller rådgivning), i et revisjonsselskap som utfører profesjonelle tjenester, herunder revisor i en revisjonsenhet som utfører revisjon av kommunale eller statlige enheter. Begrepet brukes også om selve revisjonsselskapet eller revisjonsenheten.

Profesjonelle tjenester

Enhver tjeneste som krever revisjonskompetanse eller lignende ferdigheter og som utføres av revisor, herunder regnskap, revisjon, skatt, ledelsesrådgivning og økonomistyring.

Regnskap

Balansen, resultatregnskapet, oppstillinger som viser endringer i økonomisk stilling, noter og andre oppstillinger og forklarende materiale som defineres som en del av regnskapet.

Revisjonsklient

En enhet som et revisjonsselskap utfører et revisjonsoppdrag for.

Revisjonsoppdrag

Et attestasjonsoppdrag hvor en praktiserende revisor med høy sikkerhet gir uttrykk for en konklusjon om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med et identifisert rammeverk for økonomisk rapportering. Dette inkluderer lovpliktig revisjon.

Revisjonsselskap

- (a) En alenepraktiserende revisor eller en selskapsrettslig sammenslutning av revisorer
- (b) En enhet som kontrollerer slike parter gjennom eierskap, ledelse eller på andre måter
- (c) En enhet som kontrolleres av slike parter gjennom eierskap, ledelse eller på andre måter.

Revisor

En person som er medlem av Den norske Revisorforening eller av en utenlandsk revisorforening som er medlem av IFAC.

Revisor i annen virksomhet enn revisjon

En revisor som ikke er ansatt eller engasjert i et revisjonsselskap, eller i en revisjonsenhet som utfører revisjon av kommunale eller statlige enheter.

Samarbeidende selskap⁷

En konstellasjon:

- (a) der formålet er samarbeid, og
- (b) som klart tar sikte på å dele fortjeneste eller kostnader eller har felles eierskap, kontroll eller ledelse, felles retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll, felles forretningsstrategi, felles merkenavn eller deler et betydelig omfang av profesjonelle ressurser.

Uavhengighet

Uavhengighet er:

- (a) Uavhengig grunnholdning og innstilling (independence in mind) – grunnholdning og innstilling som gjør det mulig å uttrykke en mening uten å være påvirket av elementer som gjør at den profesjonelle vurderingen ikke er tilfredsstillende, slik at en person kan handle med integritet samt utøve objektivitet og profesjonell skepsis.
- (b) Å fremstå som uavhengig (independence in appearance)– unngåelse av kjensgjerninger og omstendigheter som er av en slik betydning at en rimelig og opplyst tredjepart som har kjennskap til alle relevante opplysninger, inklusive eventuelle anvendte forholdsregler, med rimelig grunn kan anta at integriteten, objektiviteten eller den profesjonelle skepsisen til et revisjonsselskap eller et medlem av attestasjonsteamet ikke er tilfredsstillende.

⁷ Denne definisjonen må leses i sammenheng med veiledningen i avsnittene 290.14-26

Økonomiske interesse

En interesse i aksjer eller andre verdipapirer, obligasjoner, lån eller andre finansielle instrumenter i en enhet, inklusive rettigheter og forpliktelser til å anskaffe en slik interesse og derivater direkte knyttet til en slik interesse.

REGLER OM ETIKK

IKRAFTTREDELSESDATO

Dette regelverket gjelder fra 1. januar 2009. Kapittel 290 gjelder for attestasjonsoppdrag hvor attestasjonsuttalelsen er datert 1. januar 2009 eller senere.