

**Final Pronouncement**  
*April 2021*

*International Ethics Standards Board  
for Accountants®*

---

## Ändringar av avsnittet gällande Arvoden i Etikkoden

**IESBA**

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®

Detta dokument har utarbetats och godkänts av [International Ethics Standards Board for Accountants®](#) (IESBA®).

## Om IESBA

IESBA är ett oberoende globalt organ som anger standarder för revision och redovisning. IESBA:s uppdrag är att tillgodose allmänhetens intresse genom att fastställa yrkesetiska standarder, inklusive kraven på oberoende för revisorer. Dessa standarder har till syfte att höja ribban för yrkesetiskt uppförande och praxis för samtliga medlemmar genom en genomarbetad, globalt användbar [International Code of Ethics for Professional Accountants \(inklusive International Independence Standards\)](#) (Etikkoden).

IESBA anser att en enda uppsättning yrkesetiska standarder av god kvalitet höjer standarden och kontinuiteten i de tjänster som medlemmarna tillhandahåller, och därmed bidrar till allmänhetens förtroende för revisionsyrket. IESBA fastställer sina standarder i allmänhetens intresse med rådgivning från [IESBA Consultative Advisory Group](#) (CAG) och under överinseende av [Public Interest Oversight Board](#) (PIOB).

Detta yttrande har godkänts av Public Interest Oversight Board (PIOB) som drog slutsatsen att förankringsprocessen hade följts i utarbetandet av dokumentet och att allmänhetens intresse hade beaktats på vederbörligt sätt.

De strukturer och processer som ligger till grund för IESBA:s verksamhet stöds av International Federation of Accountants® (IFAC®). "Copyright © International Federation of Accountants® eller IFAC® april 2021. För information om upphovsrätt, varumärke och tillstånd, se [sidan 46](#).

# ÄNDRINGAR AV AVSNITTET GÄLLANDE ARVODEN I ETIKKODEN

## INNEHÅLL

---

<b>REN VERSION</b> .....	<b>4</b>
<b>Del 4A – OBEROENDE VID REVISION OCH ÖVERSIKTLIG GRANSKNING</b> .....	<b>4</b>
AVSNITT 410 .....	4
<b>FÖLJDÄNDRINGAR</b> .....	<b>15</b>
AVSNITT 120 .....	15
AVSNITT 270 .....	16
AVSNITT 320 .....	17
AVSNITT 330 .....	18
AVSNITT 400 .....	18
AVSNITT 905 .....	19
<b>MARK-UP FRÅN BEFINTLIG VERSION</b> .....	<b>23</b>
<b>Del 4A – OBEROENDE VID REVISION OCH ÖVERSIKTLIG GRANSKNING</b> .....	<b>23</b>
AVSNITT 410 .....	23
<b>FÖLJDÄNDRINGAR</b> .....	<b>35</b>
AVSNITT 120 .....	35
AVSNITT 270 .....	36
AVSNITT 320 .....	37
AVSNITT 330 .....	38
AVSNITT 400 .....	38
AVSNITT 905 .....	39
<b>IKRAFTTRÄDANDE</b> .....	<b>43</b>

## REN VERSION

### DEL 4A – OBEROENDE VID REVISION OCH ÖVERSIKTLIG GRANSKNING

#### AVSNITT 410

#### ARVODEN

##### Inledning

- 410.1 Revisionsföretag måste följa de grundläggande principerna, vara oberoende och använda det principbaserade ramverket i avsnitt 120 för att identifiera, utvärdera och hantera hot mot oberoendet.
- 410.2 I avsnitt 330 finns tillämpningsmaterial som är relevant för att tillämpa det principbaserade ramverket där nivån på och typen av arvoden och andra ersättningsarrangemang kan skapa ett egenintressehot mot efterlevnaden av en eller flera grundläggande principer. Det här avsnittet innehåller särskilda krav och tillämpningsmaterial som rör hur det principbaserade ramverket ska tillämpas för att identifiera, utvärdera och hantera hot mot oberoendet som uppkommer genom arvoden som faktureras revisionskunder.

##### Krav och tillämpningsmaterial

###### Allmänt

- 410.3 A1 Arvoden för professionella tjänster förhandlas vanligtvis med och betalas av en revisionskund och kan skapa hot mot oberoendet. Avsedda användare av finansiella rapporter är vanligtvis bekanta med denna praxis och godtar den.
- 410.3 A2 När revisionskunden är ett företag av allmänt intresse har intressenterna högre förväntningar på revisionsföretagets oberoende. Då transparens kan vara ett sätt att bättre underbygga synsätt och beslut hos styrelsen och en lång rad intressenter, innehåller detta avsnitt upplysningar om arvodesrelaterad information både till styrelser och intressenter mer generellt för revisionskunder som är företag av allmänt intresse.
- 410.3 A3 Revisionsarvoden definieras i detta avsnitt som arvoden eller andra typer av ersättning för en revision eller översiktlig granskning av finansiella rapporter. Där hänvisning görs till arvodet för revisionen av finansiella rapporter innefattar det inte något arvode för en revision av finansiella rapporter för särskilda ändamål eller en översiktlig granskning av finansiella rapporter. (Se punkterna R410.23(a), 410.25 A1 och R410.31(a))

###### *Arvoden som betalas av en revisionskund*

- 410.4 A1 När arvoden förhandlas med och betalas av en revisionskund uppkommer det ett egenintressehot och det kan uppkomma ett skrämselhot mot oberoendet.
- 410.4 A2 Tillämpningen av det principbaserade ramverket kräver att ett revisionsföretag eller nätverksföretag, innan de accepterar ett revisionsuppdrag eller något annat uppdrag för en revisionskund, fastställer om hoten mot oberoendet som skapas av de arvoden som föreslås till kunden ligger på en godtagbar nivå. Tillämpningen av det principbaserade ramverket kräver

också att revisionsföretaget omvärderar sådana hot när fakta och omständigheter förändras under uppdragsperioden för revisionen.

410.4 A3 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån av hot som skapas när arvoden för en revision eller annat uppdrag betalas av revisionskunden innefattar:

- Nivån på arvodena och i vilken utsträckning de tar hänsyn till de resurser som krävs, med beaktande av revisionsföretagets kommersiella och marknadsmässiga prioriteringar.
- Eventuella kopplingar mellan arvoden för revisionen och arvoden för tjänster utöver revisionen samt den relativa storleken på arvodena.
- Graden av beroende mellan arvodesnivå och resultatet av, tjänsten.
- Om arvodet är för tjänster som ska tillhandahållas av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag.
- Nivån på arvodet inom ramen för tjänsten som ska tillhandahållas av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag.
- Revisionsföretagets och nätverksföretagets operativa struktur och ersättningsarrangemang.
- Kundens betydelse, eller betydelsen av en tredje part som hänvisar kunden till revisionsföretaget, nätverksföretaget, en delägare eller kontor.
- Typ av kund, till exempel om kunden är ett företag av allmänt intresse.
- Kundens relation till de närstående företagen till vilka tjänsterna utöver revisionstjänster tillhandahålls, till exempel när det närstående företaget är ett systerföretag.
- Styrelsens inblandning i att utnämna revisorn och komma överens om arvoden, den synbara betydelsen som den och kundens ledning fäster vid revisionens kvalitet samt den övergripande nivån på arvodena.
- Om arvodesnivån bestäms av en oberoende tredje man som t.ex. en tillsynsmyndighet.
- Om kvaliteten på revisionsföretagets revisionsarbete är föremål för en oberoende tredje parts granskning, såsom ett tillsynsorgan.

410.4 A4 Villkoren, riktlinjerna och rutinerna som beskrivs i punkt 120.15 A3 (i synnerhet förekomsten av ett kvalitetsstyrningssystem som har utformats och implementerats av revisionsföretaget i enlighet med kvalitetsstyrningsstandarderna som har getts ut av IAASB) kan också påverka om hoten mot oberoendet är på en godtagbar nivå.

410.4 A5 Kraven och tillämpningsmaterialet som följer identifierar omständigheter som kan behöva utvärderas ytterligare för att fastställa om hoten är på en godtagbar nivå. För dessa omständigheter innehåller tillämpningsmaterialet ytterligare faktorer som kan vara relevanta vid utvärderingen av hoten.

#### **Nivå på revisionsarvoden**

410.5 A1 Att fastställa de arvoden som ska debiteras en revisionskund, vare sig det är för revision eller andra tjänster, är ett affärsbeslut för revisionsföretaget där fakta och omständigheter relevanta för det specifika uppdraget tas i beaktande, inklusive kraven på tekniska och professionella standarder.

- 410.5 A2 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån av egenintressehot och skrämselhot som skapas av nivån på revisionsarvodet som betalas av revisionskunden innefattar:
- Revisionsföretagets kommersiella motiv för revisionsarvodet.
  - Om en otillbörlig press har satts, eller sätts, av kunden för att sänka revisionsarvodet.
- 410.5 A3 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera sådana hot innefattar att:
- Låta en lämplig granskare som inte deltar i revisionsuppdraget bedöma rimligheten i det föreslagna arvodet, mot bakgrund av uppdragets omfattning och komplexitet.
  - Låta en lämplig granskare som inte har deltagit i revisionsuppdraget granska det utförda arbetet.

*Påverkan på andra tjänster som tillhandahålls till en revisionskund*

- R410.6** I enlighet med punkt R410.7 ska ett revisionsföretag inte låta revisionsarvodet påverkas av att revisionsföretaget eller ett nätverksföretag tillhandahåller tjänster utöver revisionen till en revisionskund.
- 410.6 A1 Revisionsarvodet baseras normalt på en kombination av faktorer såsom de som identifieras i punkt 410.23 A1. Tillhandahållandet av andra tjänster till en revisionskund ska inte beaktas vid fastställandet av revisionsarvodet.
- R410.7** Som ett undantag till punkt R410.6 kan revisionsföretaget, när revisionsarvodet ska fastställas, beakta de kostnadsbesparingar som uppnås som ett resultat av erfarenheter som har inhämtats genom tillhandahållandet av tjänster utöver revisionsuppdraget till en revisionskund.

**Resultatbaserade arvoden**

- 410.8 A1 Resultatbaserade arvoden beräknas enligt en på förhand fastställd grund, som är hänförlig till resultatet av en transaktion eller av de utförda tjänsterna. Ett resultatbaserat arvode som faktureras genom en mellanhand är ett exempel på indirekt resultatbaserat arvode. I detta avsnitt betraktas inte arvoden som resultatbaserade om de har fastställts av domstol eller annan myndighet.
- R410.9** Ett revisionsföretag ska varken direkt eller indirekt fakturera resultatbaserat arvode för ett revisionsuppdrag.
- R410.10** Ett revisionsföretag eller nätverksföretag ska varken direkt eller indirekt fakturera resultatbaserat arvode för en tjänst som inte är en bestyrkandetjänst som utförts till en revisionskund om:
- (a) Arvodet faktureras av det revisionsföretag som gör uttalandet om de finansiella rapporterna och arvodet är väsentligt eller väntas bli väsentligt för företaget,
  - (b) Arvodet faktureras av ett nätverksföretag som i betydande utsträckning deltar i revisionen och arvodet är väsentligt eller förväntas bli väsentligt för företaget, eller
  - (c) Resultatet av den tjänst som inte är en bestyrkandetjänst, och därmed arvodesbeloppet, är beroende av en framtida eller samtida bedömning avseende revisionen av ett väsentligt belopp i de finansiella rapporterna.

410.10 A1 Punkterna R410.9 och R410.10 förbjuder ett revisionsföretag eller ett nätverksföretag från att ingå vissa överenskommelser om resultatbaserat arvode med en revisionskund. Även om resultatbaserade arvoden inte är förbjudna när en tjänst som inte är en bestyrkandetjänst utförs till en revisionskund, kan det ändå påverka nivån av egenintressehot.

410.10 A2 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån för sådana hot innefattar:

- Inom vilket intervall de möjliga arvodesbeloppen ligger.
- Om en behörig myndighet bestämmer utfallet som det resultatbaserade arvodet är beroende av.
- Upplysningar till avsedda användare om det arbete som har utförts av revisionsföretaget och grunden för ersättning.
- Tjänstens karaktär.
- Effekten på de finansiella rapporterna av händelsen eller transaktionen.

410.10 A3 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera ett sådant egenintressehot innefattar att:

- Låta en lämplig granskare som inte varit engagerad i att tillhandahålla den tjänst som inte är en bestyrkandetjänst granska arbetet som utförs.
- Erhålla en skriftlig överenskommelse i förväg med kunden om grunden för ersättningen.

#### **Sammanlagda arvoden – Proportionerlig andel av arvoden för tjänster utöver revisionsuppdraget i förhållande till revisionsarvodet**

410.11 A1 Nivån på egenintressehotet kan påverkas när en stor andel av arvodena som faktureras av revisionsföretaget eller nätverksföretag till en revisionskund genereras genom att tillhandahålla tjänster utöver revisionsuppdraget till kunden, på grund av oro för en potentiell förlust antingen av revisionsuppdraget eller andra tjänster. Sådana omständigheter kan också skapa ett skrämselhot. Ett ytterligare övervägande är en uppfattning att revisionsföretaget eller nätverksföretaget fokuserar på relationen som inte avser revisionsuppdraget, vilket kan skapa ett hot mot revisorns oberoende.

410.11 A2 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån för sådana hot innefattar:

- Arvoden för tjänster utöver revisionsuppdraget i förhållande till revisionsarvodet.
- Längden på den tidsperiod under vilken en stor del av arvodena för tjänster utöver revisionsuppdraget i förhållande till revisionsarvodet har funnits.
- Typen av tjänster utöver revisionsuppdraget, deras omfattning och syften, inklusive:
  - Om det är återkommande tjänster.
  - Om lagar eller andra författningar stipulerar vilka tjänster som ska tillhandahållas av revisionsföretaget.

410.11 A3 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera egenintressehot eller skrämselhot innefattar att:

- Låta en lämplig granskare som inte varit engagerad i att utföra revisionen eller den andra tjänsten än revisionen granska det relevanta revisionsarbetet.

- Minska omfattningen av tjänster utöver revisionsuppdraget som tillhandahålls till revisionskunden.

### **Sammanlagda arvoden – förfallna arvoden**

410.12 A1 Nivån på egenintressehotet kan påverkas om de arvoden som ska betalas av en revisionskund för revisionen eller tjänster utöver revisionsuppdraget är förfallna under perioden för revisionsuppdraget.

410.12 A2 Det finns en allmän förväntan att revisionsföretaget kommer att erhålla betalning för sådana arvoden innan en revisionsberättelse lämnas.

410.12 A3 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån för ett sådant egenintressehot innefattar:

- Vilken betydelse de förfallna arvodena har för revisionsföretaget.
- Hur länge arvodena har varit förfallna.
- Revisionsföretagets bedömning av revisionskundens förmåga och avsikt att betala de förfallna arvodena.

410.12 A4 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera ett sådant hot innefattar att:

- Inhämta delbetalning av förfallna arvoden.
- Låta en lämplig granskare som inte har deltagit i revisionsuppdraget granska det utförda revisionsarbetet.

**R410.13** När en betydande del av förfallna arvoden från en revisionskund är obetalda under lång tid, ska revisionsföretaget bestämma:

- (a) Om de förfallna arvodena kan motsvara ett lån till kunden, i vilket fall kraven och tillämpningsmaterialet som anges i avsnitt 511 är tillämpliga, och
- (b) Om det är lämpligt för revisionsföretaget att återväljas eller fortsätta revisionsuppdraget.

### **Sammanlagda arvoden – beroende av arvoden**

#### *Alla revisionskunder*

410.14 A1 När de sammanlagda arvodena som genereras från en revisionskund representerar en stor andel av de sammanlagda arvodena för revisionsföretaget kan beroende av, och oro för en potentiell förlust av, arvoden för revision eller andra tjänster från den kunden påverka nivån av egenintressehot och skapa ett skrämshot.

410.14 A2 Vid beräkningen av revisionsföretagets sammanlagda arvoden kan revisionsföretaget, om det bedöms lämpligt, använda den finansiella information som är tillgänglig från föregående räkenskapsår och uppskatta andelen baserat på denna information.

410.14 A3 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån av sådana egenintressehot och skrämshot innefattar:

- Revisionsföretagets operativa struktur.
- Om revisionsföretaget förväntas diversifiera verksamheten så att ett eventuellt beroende av revisionskunden minskar.



- 410.14 A4 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera sådana hot innefattar att:
- Låta en lämplig granskare som inte är medlem i revisionsföretaget granska revisionsarbetet.
  - Minska omfattningen av tjänster utöver revisionsuppdraget som tillhandahålls till revisionskunden.
  - Utöka revisionsföretagets kundbas för att minska beroendet av kunden.
  - Utöka omfattningen av tjänster som tillhandahålls till andra kunder.
- 410.14 A5 Ett egenintressehot eller skrämselfhot skapas när arvodena som genereras av ett revisionsföretag från en revisionskund står för en stor andel av intäkterna för en delägare eller ett kontor hos revisionsföretaget.
- 410.14 A6 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån av sådana hot innefattar:
- Revisionskundens kvalitativa och kvantitativa betydelse för delägaren eller kontoret.
  - I vilken mån ersättningen till delägaren, eller till samtliga delägare på kontoret, är beroende av de arvoden som genereras från kunden.
- 410.14 A7 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera egenintressehot eller skrämselfhot innefattar att:
- Låta en lämplig granskare som inte har deltagit i revisionsuppdraget granska det utförda revisionsarbetet.
  - Säkerställa att delägarens ersättning inte påverkas betydligt av de arvoden som genereras av kunden.
  - Minska omfattningen av tjänster utöver revisionsuppdraget som tillhandahålls av delägaren eller kontoret till revisionskunden.
  - Utöka delägarens eller kontorets kundbas för att minska beroendet av kunden.
  - Utöka omfattningen av tjänster som tillhandahålls av delägaren eller kontoret till andra kunder.

Revisionskunder som inte är företag av allmänt intresse

- R410.15** När de sammanlagda arvodena under fem år i rad från en revisionskund som inte är ett företag av allmänt intresse uppgår till, eller sannolikt kommer att uppgå till, mer än 30 procent av de sammanlagda arvodena, ska revisionsföretaget avgöra om någon av följande åtgärder kan vara en motåtgärd för att minska de hot som uppkommer till en godtagbar nivå, och i så fall, tillämpa dem:
- (a) Innan revisionsberättelsen läggs fram för femte årets finansiella rapporter, låta en revisor som inte arbetar hos det aktuella revisionsföretaget granska det femte årets revisionsarbete, eller
  - (b) Efter att revisionsberättelsen har lagts fram för femte årets finansiella rapporter, och innan revisionsberättelsen lämnas för sjätte årets finansiella rapporter, låta en revisor som inte arbetar hos i det aktuella revisionsföretaget granska femte årets revisionsarbete.

- R410.16** Om de sammanlagda arvoden som beskrivs i punkt R410.15 fortsätter att överstiga 30 procent ska revisionsföretaget varje år bestämma om någon av åtgärderna i punkt R410.15 tillämplig på det relevanta årets uppdrag kan vara en motåtgärd för att hantera de hot som skapas av de sammanlagda arvoden som har erhållits av revisionsföretaget från kunden, och om så är fallet, tillämpa den.
- R410.17** När två eller fler revisionsföretag har anlåtts för att genomföra en revision kan inblandningen från det andra revisionsföretaget varje år betraktas som en åtgärd motsvarande den i punkt R410.15 (a), om:
- (a)** Omständigheterna som tas upp i punkt R410.15 gäller enbart för ett av de revisionsföretag som ska lämna revisionsberättelsen, och
  - (b)** Respektive revisionsföretag utför tillräckligt mycket arbete för att ta det fulla individuella ansvaret för revisionsberättelsen.

Revisionskunder som är företag av allmänt intresse

- R410.18** När en revisionskund är ett företag av allmänt intresse och de sammanlagda arvoden från kunden och dess närstående företag under två år i rad sannolikt kommer att uppgå till mer än 15 procent av de sammanlagda arvoden, ska revisionsföretaget, innan revisionsberättelsen för det andra året lämnas, avgöra om en granskning, med samma mål som en uppdragsanknuten kvalitetsgranskning (en "pre-issuance review"), kan vara en motåtgärd för att minska de hot som uppkommer till en godtagbar nivå. Denna granskning ska då utföras av en revisor som inte arbetar hos det aktuella revisionsföretaget.
- R410.19** När två eller fler revisionsföretag har anlåtts för att genomföra en revision kan inblandningen från det andra revisionsföretaget varje år betraktas som en åtgärd motsvarande den i punkt R410.18, om:
- (a)** Omständigheterna som tas upp i punkt R410.18 gäller enbart för ett av de revisionsföretag som ska lämna revisionsberättelsen, och
  - (b)** Respektive revisionsföretag utför tillräckligt mycket arbete för att ta det fulla individuella ansvaret för revisionsberättelsen.
- R410.20** I enlighet med punkt R410.21, om omständigheterna som beskrivs i punkt R410.18 fortsätter fem år i rad, ska revisionsföretaget upphöra att vara revisor efter att revisionsberättelsen för det femte året har lämnats.
- R410.21** Som ett undantag till punkt R410.20 kan revisionsföretaget fortsätta att vara revisor efter fem år i rad om det finns övertygande skäl att göra det med beaktande av det allmänna intresset, under förutsättning att:
- (a)** Revisionsföretaget konsulterar en tillsynsmyndighet eller yrkesorganisation i den relevanta jurisdiktionen och denna samtycker till att det skulle ligga i allmänhetens intresse att låta revisionsföretaget fortsätta som revisor, och
  - (b)** Innan revisionsberättelsen lämnas för sjätte året och eventuella efterföljande år, att revisionsföretaget anlitar en revisor som inte arbetar hos det aktuella revisionsföretaget, för att göra en granskning innan revisionsberättelsen lämnas.

410.21 A1 En omständighet som skulle kunna utgöra övertygande skäl är bristen på tänkbara alternativa revisionsföretag som kan utföra revisionsuppdraget (revisorsnöd), med avseende på karaktären och placeringen av kundens verksamhet.

### **Transparens i information avseende arvoden för revisionskunder som är företag av allmänt intresse**

#### *Kommunikation om arvodesrelaterad information med styrelsen*

410.22 A1 Kommunikation från revisionsföretaget om arvodesrelaterad information (både för revisionstjänster och tjänster utöver revisionen) med styrelsen stödjer styrelsens bedömning av revisionsföretagets oberoende. En effektiv kommunikation i det här avseendet ger också utrymme för ett öppet tvåvägs-utbyte av åsikter och information om t.ex. de förväntningar styrelsen kan ha gällande omfattningen av revisionsarbetet och vilken påverkan det har på revisionsarvodet.

Arvoden för revisionen av de finansiella rapporterna

**R410.23** I enlighet med punkt R410.24 ska revisionsföretaget vid lämpliga tidpunkter kommunicera med styrelsen för en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse:

- (a) Arvoden som ska betalas till revisionsföretaget eller nätverksföretagen för revisionen, och
- (b) Om hoten som skapas av dessa arvoden är på en godtagbar nivå, och om inte, vilka åtgärder revisionsföretaget har vidtagit eller avser att vidta för att minska sådana hot till en godtagbar nivå.

410.23 A1 Syftet med sådan kommunikation är att tillhandahålla bakgrund och sammanhang för arvodena för revisionen för att underlätta för styrelsen att bedöma revisionsföretagets oberoende. Karaktären på och omfattningen av de frågor som ska kommuniceras kommer att vara beroende av fakta och omständigheter och kan t.ex. innefatta:

- Överväganden som påverkar arvodesnivåerna, så som:
  - Omfattning, komplexitet och geografisk spridning av revisionskundens verksamhet.
  - Tiden som läggs eller förväntas läggas står i proportion till revisionens omfattning och komplexitet.
  - Kostnaden för andra resurser som används eller läggs på att utföra revisionen.
  - Kvaliteten på bokföring och processer för upprättande av finansiella rapporter.
- Justeringar av de arvoden som har offererats eller fakturerats under revisionsperioden, och skälen till sådana justeringar.
- Förändringar av lagar eller andra författningar och professionella standarder som är relevanta för revisionen och som påverkar arvodena.

410.23 A2 Revisionsföretaget uppmanas att tillhandahålla sådan information så snart det är praktiskt möjligt och att kommunicera föreslagna justeringar utifrån vad som är lämpligt.

**R410.24** Som ett undantag från punkt R410.23 kan revisionsföretaget besluta att inte kommunicera den information som anges i punkt R410.23 till styrelsen i ett företag som är (direkt eller indirekt) helägt av ett annat företag som är ett företag av allmänt intresse, under förutsättning att:

- (a) Företaget konsolideras i koncernredovisningen som upprättas av ett annat företag av allmänt intresse, och
- (b) Revisionsföretaget eller ett nätverksföretag lämnar en revisionsberättelse för denna koncernredovisning.

#### Arvoden för övriga tjänster

**R410.25** I enlighet med punkt R410.27 ska revisionsföretaget kommunicera vid lämpliga tidpunkter med styrelsen för en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse:

- (a) Arvodena, utöver de arvoden som anges enligt punkt R410.23 (a), som debiteras kunden för tillhandahållandet av tjänster av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag under perioden som omfattas av de finansiella rapporter som revisionsföretaget gör ett uttalande om. I detta syfte ska sådana arvoden enbart omfatta arvoden som debiteras kunden och dess närstående företag över vilka kunden har ett direkt eller indirekt bestämmande inflytande och som konsolideras i de finansiella rapporter som revisionsföretaget kommer att göra ett uttalande om, och
- (b) Så som det anges i punkt 410.11 A1, där revisionsföretaget har identifierat att det finns en påverkan på nivån av egenintressehot eller att det finns ett skrämselfhot mot oberoendet som skapas av proportionen på arvodena för tjänster utöver revisionen i förhållande till revisionsarvodet:
  - (i) Om sådana hot är på en godtagbar nivå, och
  - (ii) Om inte, vilka åtgärder revisionsföretaget har vidtagit eller avser att vidta för att minska sådana hot till en godtagbar nivå.

410.25 A1 Syftet med sådan kommunikation är att tillhandahålla bakgrund och sammanhang för arvodena för övriga tjänster för att underlätta för styrelsen att bedöma revisionsföretagets oberoende. Karaktären på och omfattningen av de frågor som ska kommuniceras kommer att vara beroende av fakta och omständigheter och kan t.ex. innefatta:

- Arvodenas storlek för övriga tjänster som krävs enligt lagar eller andra författningar.
- Karaktären på övriga tjänster som tillhandahålls och arvodena för dessa.
- Information om karaktären på övriga tjänster som tillhandahålls i enlighet med generella riktlinjer som har godkänts av styrelsen samt tillhörande arvoden.
- Förhållandet mellan arvodena som det hänvisas till i punkt R410.25(a) och de sammanlagda arvoden som ska betalas till revisionsföretaget eller nätverksföretagen för revisionen.

**R410.26** Revisionsföretaget ska i den kommunikation som krävs enligt punkt R410.25(a) inkludera arvodena, utöver de arvoden som anges enligt punkt R410.23(a), som debiteras till eventuella andra närstående företag som revisionskunden har ett direkt eller indirekt bestämmande inflytande över för tillhandahållandet av tjänster från revisionsföretaget eller ett nätverksföretag, när revisionsföretaget vet, eller har anledning att tro, att sådana arvoden är relevanta för bedömningen av revisionsföretagets oberoende.

410.26 A1 Faktorer som revisionsföretaget kan ta i beaktande vid fastställandet av arvodena, utöver de som anges enligt punkt R410.23(a), som debiteras sådana övriga närstående företag, enskilt eller gemensamt, för tillhandahållandet av tjänster från revisionsföretaget eller ett

nätverksföretag som är relevanta för bedömningen av revisionsföretagets oberoende innefattar:

- I vilken utsträckning revisionskunden är delaktig i att utse revisionsföretaget eller nätverksföretaget för tillhandahållandet av sådana tjänster, inklusive förhandlingen om arvodena.
- Betydelsen av arvodena som betalas av övriga närstående företag till revisionsföretaget eller ett nätverksföretag.
- Förhållandet mellan de arvoden som betalas av de övriga närstående företagen och arvodena som betalas av kunden.

**R410.27** Som ett undantag från punkt R410.25 kan revisionsföretaget besluta att inte kommunicera den information som anges i punkt R410.25 till styrelsen i ett företag som är (direkt eller indirekt) helägt av ett annat företag som är ett företag av allmänt intresse, under förutsättning att:

- (a) Företaget konsolideras i koncernredovisningen som upprättas av ett annat företag av allmänt intresse, och
- (b) Revisionsföretaget eller ett nätverksföretag lämnar en revisionsberättelse för denna koncernredovisning.

Beroende av arvode

**R410.28** När de sammanlagda arvodena från en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse står för, eller sannolikt kommer att stå för, mer än 15 procent av revisionsföretagets sammanlagda arvoden, ska revisionsföretaget kommunicera till styrelsen:

- (a) Detta faktum och om situationen sannolikt kommer att kvarstå,
- (b) Motåtgärderna som har vidtagits för att hantera de hot som har uppkommit, inklusive, där det är relevant, användningen av en så kallad "pre-issuance review" (se punkt R410.18), och
- (c) Eventuella förslag att fortsätta som revisor enligt punkt R410.21.

#### *Offentliggörande av arvodesrelaterad information*

410.29 A1 Mot bakgrund av allmänhetens intresse av revisionen av företag av allmänt intresse är det en fördel för intressenterna att ha en tydlig bild av den professionella relationen mellan revisionsföretaget och revisionskunden som rimligtvis kan anses relevant för bedömningen av revisionsföretagets oberoende. I ett stort antal jurisdiktioner finns det redan krav gällande offentliggörandet av arvoden från en revisionskund för både revisionstjänster och tjänster utöver revisionen som ska betalas till revisionsföretaget och nätverksföretagen. Sådana upplysningar kräver ofta att arvoden för tjänster utöver revisionen delas upp i olika kategorier.

**R410.30** Om lagar eller andra författningar inte kräver att en revisionskund offentliggör revisionsarvoden, arvoden för tjänster utöver revisionen som har betalats eller ska betalas till revisionsföretaget och nätverksföretagen och information om arvodesberoendet ska revisionsföretaget diskutera med styrelsen för en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse:

- (a) Fördelar för kundens intressenter med att kunden lämnar sådana upplysningar som inte krävs enligt lagar eller andra författningar på ett sätt som bedöms som lämpligt, med beaktande av tidpunkter för och tillgänglighet för informationen, och

- (b) Den information som kan förstärka användarens förståelse av de arvoden som har betalats eller ska betalas och deras påverkan på revisionsföretagets oberoende.

410.30 A1 Exempel på information avseende arvoden som kan förstärka användarens förståelse av de arvoden som har betalats eller ska betalas och deras påverkan på revisionsföretagets oberoende:

- Jämförande information avseende föregående års arvoden för revision och tjänster utöver revisionen.
- Karaktären på tjänsterna och arvodena för dessa som offentliggörs i enlighet med punkt R410.31(b).
- Motåtgärder som har tillämpats när de totala arvodena från kunden står för, eller sannolikt kommer att stå för, mer än 15 procent av revisionsföretagets sammanlagda arvoden.

**R410.31** Efter diskussionen med styrelsen såsom det anges i punkt R410.30, i den mån som revisionskunden som är ett företag av allmänt intresse inte lämnar de relevanta uppgifterna, i enlighet med punkt R410.32, ska revisionsföretaget offentliggöra:

- (a) Arvoden som ska betalas till revisionsföretaget och nätverksföretagen för revisionen,
- (b) Arvodena, utöver de som anges under (a), som debiteras kunder för tillhandahållandet av tjänster av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag under perioden som omfattas av revisionen. I detta syfte ska sådana arvoden enbart omfatta arvoden som debiteras kunden och dess närstående företag över vilka kunden har ett direkt eller indirekt bestämmande inflytande och som konsolideras i de finansiella rapporter som omfattas av revisionen,
- (c) Alla arvoden, utöver de som anges under (a) och (b), som debiteras till eventuella andra närstående företag som revisionskunden har ett direkt eller indirekt bestämmande inflytande över för tillhandahållandet av tjänster från revisionsföretaget eller ett nätverksföretag, när revisionsföretaget vet, eller har anledning att tro, att sådana arvoden är relevanta för bedömningen av revisionsföretagets oberoende, och
- (d) Om tillämpligt, det faktum att de sammanlagda arvodena från kunden står för, eller sannolikt kommer att stå för, mer än 15 procent av revisionsföretagets sammanlagda arvoden under två år i rad, och det år då denna situation först uppstod.

410.31 A1 Revisionsföretaget kan också lämna ut annan information avseende arvodena som kommer att förstärka användarens förståelse av de arvoden som har betalats eller ska betalas och deras påverkan på revisionsföretagets oberoende, så som exemplen som presenteras i punkt 410.30 A1.

410.31 A2 Faktorer som revisionsföretaget kan överväga när de fattar beslutet som krävs enligt punkt R410.31(c) anges i punkt 410.26 A1.

410.31 A3 När revisionsföretaget offentliggör arvodesrelaterad information i enlighet med punkt R410.31 kan företaget lämna ut informationen på ett sätt som bedöms som lämpligt med beaktande av tidpunkter för och tillgänglighet på informationen för intressenterna, t.ex.:

- På revisionsföretagets webbsida.
- I revisionsföretagets transparensrapport.

- I en rapport om revisionens kvalitet.
- Genom riktad information, t.ex. ett brev till aktieägarna.
- I revisionsberättelsen.

**R410.32** Som ett undantag från punkt R410.31 kan revisionsföretaget besluta att inte offentliggöra den information som anges i punkt R410.31 avseende:

- (a) Ett moderbolag som också upprättar koncernredovisning under förutsättning att revisionsföretaget eller ett nätverksföretag gör ett uttalande om koncernredovisningen, eller
- (b) Ett företag (direkt eller indirekt) helägt av ett annat företag som är ett företag av allmänt intresse under förutsättning att:
  - (i) Företaget konsolideras i koncernredovisningen som upprättas av ett annat företag av allmänt intresse, och
  - (ii) Revisionsföretaget eller ett nätverksföretag gör ett uttalande om denna koncernredovisning.

*Överväganden vid bestyrkandeuppdrag enligt ISRE (International Standard on Review Engagements)*

**R410.33** Det här avsnittet innehåller krav på att ett revisionsföretag ska kommunicera arvodesrelaterad information för en revisionskund som är ett företag av allmänt intresse och offentliggöra arvodesrelaterad information i den mån som kunden inte lämnar ut sådan information. Som ett undantag från dessa krav kan revisionsföretaget fatta beslut om att inte kommunicera eller kräva offentliggörandet av sådan information då en ISRE-kund inte också är en revisionskund.

## FÖLJDÄNDRINGARAVSNITT 120

### DET PRINCIPBASERADE RAMVERKET

....

#### Överväganden för revisionsuppdrag, översiktliga granskningar och övriga bestyrkandeuppdrag

##### *Oberoende*

120.15 A1 Medlemmar måste enligt *Internationella standarder om oberoende* vara oberoende när de utför revisioner, översiktliga granskningar och andra bestyrkandeuppdrag. Oberoende är kopplat till de grundläggande principerna om objektivitet och integritet. Det består av:

- (a) Faktiskt oberoende – Det tillstånd som tillåter att en slutsats kan uttryckas utan påverkan av faktorer som äventyrar professionellt omdöme, vilket innebär att en person kan uppträda med integritet, vara objektiv och förhålla sig professionellt skeptisk.
- (b) Synbart oberoende – undvikande av fakta och omständigheter som är så betydelsefulla att en omdömesgill och informerad tredje man sannolikt skulle dra slutsatsen att integritet, objektivitet eller professionell skepsis hos ett medlemsföretag, eller en medlem i bestyrkandeteamet, har äventyrats.

120.15 A2 *Internationella standarder om oberoende* innehåller krav och tillämpningsmaterial för hur det principbaserade ramverket ska tillämpas för att upprätthålla oberoendet vid tillhandahållande av revisioner, översiktliga granskningar och andra bestyrkandeuppdrag. Medlemmar och medlemsföretag måste följa dessa standarder för att kunna vara oberoende när de utför sådana uppdrag. Det principbaserade ramverket för att identifiera, utvärdera och hantera hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna används på samma sätt för efterlevnaden av oberoendekraven. Kategorierna av olika hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna som beskrivs i punkt 120.6 A3 är även kategorierna av olika hot mot efterlevnaden mot oberoendekraven.

120.15 A3 Villkor, riktlinjer och rutiner som beskrivs i punkterna 120.6 A1 och 120.8 A2 som kan vara till hjälp för att identifiera och utvärdera hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna kan också vara faktorer relevanta för att identifiera och utvärdera hot mot oberoendet. Inom ramen för revisioner, översiktliga granskningar och övriga bestyrkandeuppdrag är förekomsten av ett kvalitetsstyrningssystem som har utformats och implementerats av ett revisionsföretag i enlighet med kvalitetsstyrningsstandarderna som har getts ut av IAASB ett exempel på sådana villkor, riktlinjer och rutiner.



## AVSNITT 270

### PÅTRYCKNINGAR ATT ÖVERTRÄDA DE GRUNDLÄGGANDE PRINCIPERNA

...

#### Krav och tillämpningsmaterial

##### Allmänt

**R270.3** En medarbetare ska inte

- (a) tillåta att påtryckningar från andra leder till en överträdelse av efterlevnaden av de grundläggande principerna, eller
- (b) utsätta andra för påtryckningar som medarbetaren vet eller har anledning att tro skulle leda till att dessa andra personer överträder de grundläggande principerna.

270.3 A1 En medarbetare kan utsättas för påtryckningar som ger upphov till hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna, t.ex. ett skrämselfhot, när en professionell aktivitet utförs. Påtryckningen kan vara uttrycklig eller underförstådd och kan komma från:

- Arbetsgivaren, t.ex. från en kollega eller överordnad.
- En extern person eller organisation, t.ex. en leverantör, kund eller långgivare.
- Interna eller externa mål och förväntningar.

270.3 A2 Exempel på påtryckningar som kan ge upphov till hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna är:

- Påtryckningar med koppling till intressekonflikter:
  - Påtryckningar från en familjemedlem som lämnar anbud som leverantör till medarbetarens arbetsgivare att välja familjemedlemmen före en annan möjlig leverantör.

*Se även avsnitt 210 Intressekonflikter*

- ...
- Påtryckningar kopplad till arvodesnivåer
  - Påtryckningar som utövas av en revisor mot en annan revisor för att tillhandahålla professionella tjänster till en arvodesnivå som inte ger utrymme för tillräckliga och lämpliga resurser (inklusive personal samt tekniska och intellektuella resurser) för att utföra tjänsterna i enlighet med tekniska och professionella standarder.

*Se även avsnitt 330, Arvoden och andra typer av ersättningar*

270.3 A3 Faktorer som är relevanta vid utvärdering av nivån för det hot som uppstår till följd av påtryckningar innefattar:

- Avsikten hos den person som utövar påtryckningen samt påtryckningens karaktär och omfattning.
- ....

## AVSNITT 320

### UTVÄRDERING AV KUNDER OCH UPPDRAG

...

#### Krav och tillämpningsmaterial

##### Acceptera kunder och uppdrag

###### Allmänt

- 320.3 A1 Hot mot efterlevnaden av principen om integritet eller professionellt uppträdande kan uppstå t.ex. på grund av tvivelaktiga frågor som förknippas med kunden (dess ägare, företagsledning eller verksamhet). Frågor som, om de är kända, kan ge upphov till ett sådant hot innefattar att kunden är involverad i olaglig verksamhet, oärlighet, tvivelaktiga metoder för finansiell rapportering eller annat oetiskt uppträdande.
- 320.3 A2 ...
- 320.3 A3 Ett egenintressehot mot efterlevnaden av principen om professionell kompetens och vederbörlig omsorg uppstår om uppdragsteamet inte har, eller inte kan inhämta, de kompetenser som krävs för att utföra de professionella tjänsterna.
- 320.3 A4 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån för sådana hot innefattar:
- En ändamålsenlig förståelse av
    - företagets verksamhetskaraktär,
    - komplexiteten i dess verksamhet,
    - kraven i uppdraget, och
    - syftet med, karaktären på och omfattningen av det arbete som ska utföras.
  - Kunskap om relevanta branscher eller sakförhållanden.
  - Erfarenhet av relevanta krav i lagar och andra författningar eller krav på rapportering.
  - Riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, som är avsedda att ge rimlig säkerhet att uppdrag endast accepteras när de kan utföras på ett kompetent sätt.
  - Nivån på arvodena och i vilken utsträckning de avser de resurser som krävs, med beaktande av revisorns kommersiella och marknadsmässiga prioriteringar.
- 320.3 A5 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder ...

## AVSNITT 330

### ARVODEN OCH ANDRA TYPER AV ERSÄTTNINGAR

...

## Tillämpningsmaterial

### Arvodesnivå

- 330.3 A1 Nivåerna på arvoden kan påverka en medlems förmåga att utföra professionella tjänster enligt tekniska standarder och standarder för yrkesutövningen.
- 330.3 A2 En medlem kan ange det arvode som bedöms vara lämpligt. Att ange ett arvode som är lägre än en annan medlems arvode är inte i sig oetiskt. Men nivåerna på de angivna arvodena ger upphov till ett egenintressehot mot efterlevnaden av principen om professionell kompetens och vederbörlig omsorg om arvodet är så lågt att det kan vara svårt att utföra uppdraget enligt tillämpliga tekniska standarder och standarder för yrkesutövningen.
- 330.3 A3 Faktorer som är relevanta för att utvärdera graden av sådana hot innefattar:
- Om kunden känner till villkoren för uppdraget och, i synnerhet, den grund på vilken arvodena fastställs och vilka professionella tjänster som omfattas.
  - Om arvodesnivån anges av en oberoende tredje man som t.ex. en tillsynsmyndighet.
- 330.3 A4 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera ett sådant egenintressehot innefattar att:
- Justera arvodesnivån eller uppdragets omfattning.
  - Låta en lämplig granskare utvärdera det utförda arbetet.

## AVSNITT 400

### TILLÄMPA DET PRINCIPBASERADE RAMVERKET PÅ OBEROENDE VID REVISION OCH ÖVERSIKTLIG GRANSKNING

#### Inledning

#### Allmänt

- 400.1 Det ligger både i allmänhetens intresse och krävs enligt Etikoden att revisorer är oberoende när de utför revisions- eller granskningsuppdrag.
- 400.2 Den här delen gäller både revision och översiktlig granskning, såvida inget annat anges. Termerna "revision", "revisionsteam", "revisionsuppdrag", "revisionskund" och "revisors rapport" gäller även översiktlig granskning, granskningsteam, granskningsuppdrag, granskningskund och rapport om översiktlig granskning.
- 400.3 I den här delen ...

## DEL 4B – OBEROENDE VID ANDRA BESTYRKANDEUPPDRAG ÄN REVISION OCH ÖVERSIKTLIG GRANSKNING

### AVSNITT 905

#### ARVODEN

##### Inledning

- 905.1 Revisionsföretag måste följa de grundläggande principerna, vara oberoende och använda det principbaserade ramverket i avsnitt 120 för att identifiera, utvärdera och hantera hot mot oberoendet.
- 905.2 Arvoden eller andra typer av ersättning kan ge upphov till ett egenintressehot eller skrämselhot. Det här avsnittet innehåller särskilda krav och tillämpningsmaterial som rör hur det principbaserade ramverket ska tillämpas för att identifiera, utvärdera och hantera hot mot oberoendet som uppkommer genom arvoden som faktureras bestyrkandekunderna.

##### Krav och tillämpningsmaterial

###### *Arvoden som betalas av en bestyrkandekund*

- 905.3 A1 När arvodena förhandlas med och betalas av en bestyrkandekund skapar det ett egenintressehot och kan skapa ett skrämselhot mot oberoendet.
- 905.3 A2 Tillämpningen av det principbaserade ramverket kräver att ett revisionsföretag, innan de accepterar ett bestyrkandeuppdrag för en bestyrkandekund, fastställer om hoten mot oberoendet som skapas av de arvoden som föreslås till kunden ligger på en godtagbar nivå. Tillämpningen av det principbaserade ramverket kräver också att revisionsföretaget omvärderar sådana hot när fakta och omständigheter förändras under uppdragsperioden.
- 905.3 A3 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån av hot som skapas när arvodena betalas av bestyrkandekunden innefattar:
- Nivån på arvodena för bestyrkandeuppdraget och i vilken utsträckning de tar hänsyn till de resurser som krävs, med beaktande av revisionsföretagets kommersiella och marknadsmässiga prioriteringar.
  - Graden av beroende mellan arvodesnivå för, och resultatet av, tjänsten.
  - Nivån på arvodet inom ramen för tjänsten som ska tillhandahållas av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag.
  - Vilken betydelse kunden har för revisionsföretaget eller partnern.
  - Kundens karaktär.
  - Bestyrkandeuppdragets karaktär.
  - Styrelsens delaktighet i att komma överens om arvodena.
  - Om arvodesnivån anges av en oberoende tredje man som t.ex. en tillsynsmyndighet.
- 905.3 A4 Villkoren, riktlinjerna och rutinerna som beskrivs i punkt 120.15 A3 (i synnerhet förekomsten av ett kvalitetsstyrningssystem som har utformats och implementerats av revisionsföretaget i

enlighet med kvalitetsstyrningsstandarderna som har getts ut av IAASB) kan också påverka om hoten mot oberoendet är på en godtagbar nivå.

905.3 A5 Kraven och tillämpningsmaterialet som följer identifierar omständigheter som kan behöva utvärderas ytterligare för att fastställa om hoten är på en godtagbar nivå. För dessa omständigheter innehåller tillämpningsmaterialet ytterligare faktorer som kan vara relevanta vid utvärderingen av hoten.

### Arvodensnivå för bestyrkandeuppdrag

905.4 A1 Att fastställa de arvoden som ska debiteras en bestyrkandekund, vare sig det är för bestyrkande eller andra tjänster, är ett affärsbeslut för revisionsföretaget där fakta och omständigheter relevanta för det specifika uppdraget tas i beaktande, inklusive kraven på tekniska och professionella standarder.

905.4 A2 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån av egenintressehot och skrämselhot som skapas av nivån på arvode som betalas för ett bestyrkandeuppdrag när det betalas av revisionskunden innefattar:

- Revisionsföretagets kommersiella motiv för arvodet för bestyrkandeuppdraget.
- Om en otillbörlig press har satts, eller sätts, av kunden för att sänka arvodet för bestyrkandeuppdraget.

905.4 A3 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera sådana hot innefattar att:

- Låta en lämplig granskare som inte deltar i bestyrkandeuppdraget bedöma rimligheten i det föreslagna arvodet, mot bakgrund av uppdragets omfattning och komplexitet.
- Låta en lämplig granskare som inte deltog i bestyrkandeuppdraget granska det utförda arbetet.

### Resultatbaserade arvoden

905.5 A1 Resultatbaserade arvoden beräknas enligt en på förhand fastställd grund, som är hänförlig till resultatet av en transaktion eller av de utförda tjänsterna. Ett resultatbaserat arvode som faktureras genom en mellanhand är ett exempel på indirekt resultatbaserat arvode. I detta avsnitt betraktas inte arvoden som resultatbaserade om de har fastställts av domstol eller annan myndighet.

**R905.6** Ett revisionsföretag ska inte direkt eller indirekt fakturera resultatbaserade arvoden för ett bestyrkandeuppdrag.

**R905.7** Ett revisionsföretag ska inte direkt eller indirekt fakturera resultatbaserade arvoden för en tjänst som inte är en bestyrkandetjänst som utförts åt en bestyrkandekund om resultatet av denna tjänst, och därmed arvodesbeloppet, är beroende av en framtida eller samtida bedömning avseende ett förhållande som är väsentligt för informationen om granskningsobjektet i bestyrkandeuppdraget.

905.7 A1 Punkterna R905.6 och R905.7 förbjuder ett revisionsföretag från att ingå vissa överenskommelser om resultatbaserade arvoden med en bestyrkandekund. Resultatbaserade arvoden är visserligen inte förbjudna när andra tjänster än bestyrkandetjänster utförs åt en bestyrkandekund, men det kan ändå påverka nivån av egenintressehot.

- 905.7 A2 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån för sådana hot innefattar:
- Inom vilket intervall de möjliga arvodesbeloppen ligger.
  - Om en behörig myndighet bestämmer utfallet som det resultatbaserade arvodet är beroende av.
  - Upplysningar till avsedda användare om det arbete som har utförts av revisionsföretaget och grunden för ersättning.
  - Tjänstens karaktär.
  - Effekten av händelsen eller transaktionen på informationen om granskningsobjektet.
- 905.7 A3 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera ett sådant egenintressehot innefattar att:
- Låta en lämplig granskare som inte var engagerad i att utföra den andra tjänsten än bestyrkandetjänsten granska det relevanta bestyrkandearbetet.
  - Erhålla en skriftlig överenskommelse i förväg med kunden om grunden för ersättningen

#### **Totala arvoden – förfallna arvoden**

- 905.8 A1 Nivån på egenintressehotet kan påverkas om de arvoden som ska betalas av bestyrkandekunden för bestyrkandeuppdraget eller andra tjänster har förfallit under perioden för bestyrkandeuppdraget.
- 905.8 A2 Det finns en allmän förväntan att revisionsföretaget kommer att **erhålla** betalning för sådana arvoden innan **bestyrkanderapporten** läggs fram.
- 905.8 A3 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån för ett sådant egenintressehot innefattar:
- Vilken betydelse de förfallna arvodena har för revisionsföretaget.
  - Hur länge arvodena har varit förfallna.
  - Revisionsföretagets bedömning av kundens eller annan relevants parts förmåga och avsikt att betala det förfallna arvodet.
- 905.8 A4 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera ett sådant hot innefattar att
- Inhämta delbetalning av förfallna arvoden.
  - Låta en lämplig granskare som inte deltog i bestyrkandeuppdraget granska det utförda arbetet.
- R905.9** När en betydande del av förfallna arvoden från en bestyrkandekund är obetalda under lång tid, ska revisionsföretaget bestämma
- (a) om de förfallna arvodena kan motsvara ett lån till kunden, i vilket fall kraven och tillämpningsmaterialet som anges i avsnitt 911 är tillämpliga, och
  - (b) om det är lämpligt för revisionsföretaget att utses på nytt eller fortsätta med bestyrkandeuppdraget.

### Sammanlagda arvoden – beroende av arvoden

- 905.10 A1 När de sammanlagda arvoden som genereras från en bestyrkandekund representerar en stor andel av de sammanlagda arvoden för det revisionsföretaget kan beroende av, och oro för en potentiell förlust av, arvoden för revision eller andra tjänster från den kunden påverka nivån av egenintressehotet och skapa ett skrämselfhot.
- 905.10 A2 Ett egenintresse- och skrämselfhot skapas under omständigheterna som beskrivs i punkt 905.10 A1 även om bestyrkandekunden inte är ansvarig för att förhandla om eller betala arvoden för bestyrkandeuppdraget.
- 905.10 A3 Vid beräkningen av revisionsföretagets sammanlagda arvoden kan revisionsföretaget använda den finansiella information som är tillgänglig från föregående räkenskapsår och uppskatta andelen baserat på denna information om lämpligt.
- 905.10 A4 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån för sådana egenintressehot och skrämselfhot innefattar:
- Revisionsföretagets operativa struktur.
  - När revisionsföretaget förväntas diversifiera verksamheten så att ett eventuellt beroende av bestyrkandekunden minskar.
- 905.10 A5 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera sådana hot innefattar att:
- Minska omfattningen av tjänster utöver bestyrkandeuppdrag som tillhandahålls till kunden.
  - Utöka revisionsföretagets kundbas för att minska beroendet av bestyrkandekunden.
- 905.10 A6 Ett egenintressehot eller skrämselfhot skapas när arvoden som genereras av ett revisionsföretag från en bestyrkandekund står för en stor andel av intäkterna från en enskild partners kunder.
- 905.10 A7 Faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån för sådana hot innefattar:
- Bestyrkandekundens kvalitativa och kvantitativa betydelse för partnern.
  - I vilken mån ersättningen till partnern är beroende av de arvoden som genereras från kunden.
- 905.10 A8 Exempel på åtgärder som kan fungera som motåtgärder för att hantera egenintressehot eller skrämselfhot innefattar att:
- Låta en lämplig granskare som inte ingick i bestyrkandeteamet granska arbetet.
  - Säkerställa att partnerns ersättning inte påverkas betydligt av de arvoden som genereras av bestyrkandekunden.
  - Utöka partnerns kundbas för att minska beroendet av kunden.

### IKRAFTTRÄDANDE

- För det ändrade avsnitt 410 och följdändringar i del 4A: gäller för revisioner av finansiella rapporter för perioder som börjar den 15 december 2022 eller senare.

#### ÄNDRINGAR AV AVSNITTET GÄLLANDE ARVODEN I ETIKKODEN

- För det ändrade avsnitt 905: i samband med bestyrkandeuppdrag med avseende på underliggande granskningsobjekt som täcker in tidsperioder, gäller för perioder som börjar den 15 december 2022 eller senare; gäller i annat fall från och med den 15 december 2022.
- För följdändringar i andra avsnitt av Etikoden: gäller från och med den 15 december 2022.

Tidigare tillämpning är tillåten.



## **MARK-UP FROM EXTANT VERSIONPART 4A – INDEPENDENCE FOR AUDIT AND REVIEW ENGAGEMENTS**

### **SECTION 410**

#### **FEES**

##### **Introduction**

- 410.1 Firms are required to comply with the fundamental principles, be independent and apply the conceptual framework set out in Section 120 to identify, evaluate and address threats to independence.
- 410.2 Section 330 sets out application material relevant to applying the conceptual framework where the level and nature of fee and other remuneration arrangements might create a self-interest threat to compliance with one or more of the fundamental principles. This section sets out specific requirements and application material relevant to applying the conceptual framework to identify, evaluate and address threats to independence arising from fees charged to audit clients.

##### **Requirements and Application Material**

###### **General**

- 410.3 A1 Fees for professional services are usually negotiated with and paid by an audit client and might create threats to independence. This practice is generally recognized and accepted by intended users of financial statements.
- 410.3 A2 When the audit client is a public interest entity, stakeholders have heightened expectations regarding the firm's independence. As transparency can serve to better inform the views and decisions of those charged with governance and a wide range of stakeholders, this section provides for disclosure of fee-related information to both those charged with governance and stakeholders more generally for audit clients that are public interest entities.
- 410.3 A3 For the purposes of this section, audit fees comprise fees or other types of remuneration for an audit or review of financial statements. Where reference is made to the fee for the audit of the financial statements, this does not include any fee for an audit of special purpose financial statements or a review of financial statements. (Ref: Para. R410.23(a), 410.25 A1 and R410.31(a))

###### *Fees Paid by an Audit Client*

- 410.4 A1 When fees are negotiated with and paid by an audit client, this creates a self-interest threat and might create an intimidation threat to independence.
- 410.4 A2 The application of the conceptual framework requires that before a firm or network firm accepts an audit or any other engagement for an audit client, the firm determines whether the threats to independence created by the fees proposed to the client are at an acceptable level. The application of the conceptual framework also requires the firm to re-evaluate such threats when facts and circumstances change during the engagement period for the audit.

- 410.4 A3 Factors that are relevant in evaluating the level of threats created when fees for an audit or any other engagement are paid by the audit client include:
- The level of the fees and the extent to which they have regard to the resources required, taking into account the firm's commercial and market priorities.
  - Any linkage between fees for the audit and those for services other than audit and the relative size of both elements.
  - The extent of any dependency between the level of the fee for, and the outcome of, the service.
  - Whether the fee is for services to be provided by the firm or a network firm.
  - The level of the fee in the context of the service to be provided by the firm or a network firm.
  - The operating structure and the compensation arrangements of the firm and network firms.
  - The significance of the client, or a third party referring the client, to the firm, network firm, partner or office.
  - The nature of the client, for example whether the client is a public interest entity.
  - The relationship of the client to the related entities to which the services other than audit are provided, for example when the related entity is a sister entity.
  - The involvement of those charged with governance in appointing the auditor and agreeing fees, and the apparent emphasis they and client management place on the quality of the audit and the overall level of the fees.
  - Whether the level of the fee is set by an independent third party, such as a regulatory body.
  - Whether the quality of the firm's audit work is subject to the review of an independent third party, such as an oversight body.
- 410.4 A4 The conditions, policies and procedures described in paragraph 120.15 A3 (particularly the existence of a quality management system designed and implemented by the firm in accordance with quality management standards issued by the IAASB) might also impact the evaluation of whether the threats to independence are at an acceptable level.
- 410.4 A5 The requirements and application material that follow identify circumstances which might need to be further evaluated when determining whether the threats are at an acceptable level. For those circumstances, application material includes examples of additional factors that might be relevant in evaluating the threats.

#### **Level of Audit Fees**

- 410.5 A1 Determining the fees to be charged to an audit client, whether for audit or other services, is a business decision of the firm taking into account the facts and circumstances relevant to that specific engagement, including the requirements of technical and professional standards.
- 410.5 A2 Factors that are relevant in evaluating the level of self-interest and intimidation threats created by the level of the audit fee paid by the audit client include:
- The firm's commercial rationale for the audit fee.

- Whether undue pressure has been, or is being, applied by the client to reduce the audit fee.

410.5 A3 Examples of actions that might be safeguards to address such threats include:

- Having an appropriate reviewer who does not take part in the audit engagement assess the reasonableness of the fee proposed, having regard to the scope and complexity of the engagement.
- Having an appropriate reviewer who did not take part in the audit engagement review the work performed.

#### *Impact of Other Services Provided to an Audit Client*

**R410.6** Subject to paragraph R410.7, a firm shall not allow the audit fee to be influenced by the provision of services other than audit to an audit client by the firm or a network firm.

410.6 A1 The audit fee ordinarily reflects a combination of matters, such as those identified in paragraph 410.23 A1. However, the provision of other services to an audit client is not an appropriate consideration in determining the audit fee.

**R410.7** As an exception to paragraph R410.6, when determining the audit fee, the firm may take into consideration the cost savings achieved as a result of experience derived from the provision of services other than audit to an audit client.

#### **Contingent Fees**

400.8 A1 Contingent fees are fees calculated on a predetermined basis relating to the outcome of a transaction or the result of the services performed. A contingent fee charged through an intermediary is an example of an indirect contingent fee. In this section, a fee is not regarded as being contingent if established by a court or other public authority.

**R410.9** A firm shall not charge directly or indirectly a contingent fee for an audit engagement.

**R410.10** A firm or network firm shall not charge directly or indirectly a contingent fee for a non-assurance service provided to an audit client, if:

- (a) The fee is charged by the firm expressing the opinion on the financial statements and the fee is material or expected to be material to that firm;
- (b) The fee is charged by a network firm that participates in a significant part of the audit and the fee is material or expected to be material to that firm; or
- (c) The outcome of the non-assurance service, and therefore the amount of the fee, is dependent on a future or contemporary judgment related to the audit of a material amount in the financial statements.

410.10 A1 Paragraphs R410.9 and R410.10 preclude a firm or a network firm from entering into certain contingent fee arrangements with an audit client. Even if a contingent fee arrangement is not precluded when providing a non-assurance service to an audit client, it might still impact the level of the self-interest threat.

410.10 A2 Factors that are relevant in evaluating the level of such a threat include:

- The range of possible fee amounts.

- Whether an appropriate authority determines the outcome on which the contingent fee depends.
- Disclosure to intended users of the work performed by the firm and the basis of remuneration.
- The nature of the service.
- The effect of the event or transaction on the financial statements.

410.10 A3 Examples of actions that might be safeguards to address such a self-interest threat include:

- Having an appropriate reviewer who was not involved in performing the non-assurance service review the work performed.
- Obtaining an advance written agreement with the client on the basis of remuneration.

#### **Total Fees – Proportion of Fees for Services Other than Audit to Audit Fee**

410.11 A1 The level of the self-interest threat might be impacted when a large proportion of fees charged by the firm or network firms to an audit client is generated by providing services other than audit to the client, due to concerns about the potential loss of either the audit engagement or other services. Such circumstances might also create an intimidation threat. A further consideration is a perception that the firm or network firm focuses on the non-audit relationship, which might create a threat to the auditor's independence.

410.11 A2 Factors that are relevant in evaluating the level of such threats include:

- The ratio of fees for services other than audit to the audit fee.
- The length of time during which a large proportion of fees for services other than audit to the audit fee has existed.
- The nature, scope and purposes of the services other than audit, including:
  - Whether they are recurring services.
  - Whether law or regulation mandates the services to be performed by the firm.

410.11 A3 Examples of actions that might be safeguards to address such self-interest or intimidation threats include:

- Having an appropriate reviewer who was not involved in the audit or the service other than audit review the relevant audit work.
- Reducing the extent of services other than audit provided to the audit client.

#### **Total Fees – Overdue Fees**

410.12 A1 The level of the self-interest threat might be impacted if fees payable by an audit client for the audit or services other than audit are overdue during the period of the audit engagement.

410.12 A2 It is generally expected that the firm will obtain payment of such fees before the audit report is issued.

410.12 A3 Factors that are relevant in evaluating the level of such a self-interest threat include:

- The significance of the overdue fees to the firm.
- The length of time the fees have been overdue.

- The firm's assessment of the ability and willingness of the audit client to pay the overdue fees.

410.12 A4 Examples of actions that might be safeguards to address such a threat include:

- Obtaining partial payment of overdue fees.
- Having an appropriate reviewer who did not take part in the audit engagement review the audit work.

**R410.13** When a significant part of the fees due from an audit client remains unpaid for a long time, the firm shall determine:

- (a) Whether the overdue fees might be equivalent to a loan to the client, in which case the requirements and application material set out in section 511 are applicable; and
- (b) Whether it is appropriate for the firm to be re-appointed or continue the audit engagement.

### **Total Fees – Fee Dependency**

#### *All Audit Clients*

410.14 A1 When the total fees generated from an audit client by the firm expressing the audit opinion represent a large proportion of the total fees of that firm, the dependence on, and concern about the potential loss of, fees from audit and other services from that client impact the level of the self-interest threat and create an intimidation threat.

410.14 A2 In calculating the total fees of the firm, the firm might use financial information available from the previous financial year and estimate the proportion based on that information if appropriate.

410.14 A3 Factors that are relevant in evaluating the level of such self-interest and intimidation threats include:

- The operating structure of the firm.
- Whether the firm is expected to diversify such that any dependence on the audit client is reduced.

410.14 A4 Examples of actions that might be safeguards to address such threats include:

- Having an appropriate reviewer who is not a member of the firm review the audit work.
- Reducing the extent of services other than audit provided to the audit client.
- Increasing the client base of the firm to reduce dependence on the client.
- Increasing the extent of services provided to other clients.

410.14 A5 A self-interest or intimidation threat is created when the fees generated by a firm from an audit client represent a large proportion of the revenue of one partner or one office of the firm.

410.14 A6 Factors that are relevant in evaluating the level of such threats include:

- The qualitative and quantitative significance of the audit client to the partner or office.
- The extent to which the compensation of the partner, or the partners in the office, is dependent upon the fees generated from the client.

410.14 A7 Examples of actions that might be safeguards to address such self-interest or intimidation threats include:

- Having an appropriate reviewer who was not involved in the audit engagement review the audit work.
- Ensuring that the compensation of the partner is not significantly influenced by the fees generated from the client.
- Reducing the extent of services other than audit provided by the partner or office to the audit client.
- Increasing the client base of the partner or the office to reduce dependence on the client.
- Increasing the extent of services provided by the partner or the office to other clients.

#### Audit Clients that are Not Public Interest Entities

**R410.15** When for each of five consecutive years total fees from an audit client that is not a public interest entity represent, or are likely to represent, more than 30% of the total fees received by the firm, the firm shall determine whether either of the following actions might be a safeguard to reduce the threats created to an acceptable level, and if so, apply it:

- (a) Prior to the audit opinion being issued on the fifth year's financial statements, have a professional accountant, who is not a member of the firm expressing the opinion on the financial statements, review the fifth year's audit work; or
- (b) After the audit opinion on the fifth year's financial statements has been issued, and before the audit opinion is issued on the sixth year's financial statements, have a professional accountant, who is not a member of the firm expressing the opinion on the financial statements, or a professional body review the fifth year's audit work.

**R410.16** If the total fees described in paragraph R410.15 continue to exceed 30%, the firm shall each year determine whether either of the actions in paragraph R410.15 applied to the relevant year's engagement might be a safeguard to address the threats created by the total fees received by the firm from the client, and if so, apply it.

**R410.17** When two or more firms are engaged to conduct an audit of the client's financial statements, the involvement of the other firm in the audit may be regarded each year as an action equivalent to that in paragraph R410.15 (a), if:

- (a) The circumstances addressed by paragraph R410.15 apply to only one of the firms expressing the audit opinion; and
- (b) Each firm performs sufficient work to take full individual responsibility for the audit opinion.

#### Audit Clients that are Public Interest Entities

**R410.18** When for each of two consecutive years the total fees from an audit client that is a public interest entity represent, or are likely to represent, more than 15% of the total fees received by the firm, the firm shall determine whether, prior to the audit opinion being issued on the second year's financial statements, a review, consistent with the objective of an engagement quality review, performed by a professional accountant who is not a member of the firm expressing the opinion

on the financial statements (“pre-issuance review”) might be a safeguard to reduce the threats to an acceptable level, and if so, apply it.

**R410.19** When two or more firms are engaged to conduct an audit of the client’s financial statements, the involvement of the other firm in the audit may be regarded each year as an action equivalent to that in paragraph R410.18, if:

- (a) The circumstances addressed by paragraph R410.18 apply to only one of the firms expressing the audit opinion; and
- (b) Each firm performs sufficient work to take full individual responsibility for the audit opinion.

**R410.20** Subject to paragraph R410.21, if the circumstances described in paragraph R410.18 continue for five consecutive years, the firm shall cease to be the auditor after the audit opinion for the fifth year is issued.

**R410.21** As an exception to paragraph R410.20, the firm may continue to be the auditor after five consecutive years if there is a compelling reason to do so having regard to the public interest, provided that:

- (a) The firm consults with a regulatory or professional body in the relevant jurisdiction and it concurs that having the firm continue as the auditor would be in the public interest; and
- (b) Before the audit opinion on the sixth and any subsequent year’s financial statements is issued, the firm engages a professional accountant, who is not a member of the firm expressing the opinion on the financial statements, to perform a pre-issuance review.

410.21 A1 A factor which might give rise to a compelling reason is the lack of viable alternative firms to carry out the audit engagement, having regard to the nature and location of the client’s business.

### **Transparency of Information Regarding Fees for Audit Clients that are Public Interest Entities**

#### *Communication About Fee-related Information with Those Charged with Governance*

410.22 A1 Communication by the firm of fee-related information (for both audit and services other than audit) with those charged with governance assists in their assessment of the firm’s independence. Effective communication in this regard also allows for a two-way open exchange of views and information about, for example, the expectations that those charged with governance might have regarding the scope and extent of audit work and impact on the audit fee.

#### **Fees for the Audit of the Financial Statements**

**R410.23** Subject to paragraph R410.24, the firm shall communicate in a timely manner with those charged with governance of an audit client that is a public interest entity:

- (a) Fees paid or payable to the firm or network firms for the audit of the financial statements on which the firm expresses an opinion; and
  - (b) Whether the threats created by the level of those fees are at an acceptable level, and if not, any actions the firm has taken or proposes to take to reduce such threats to an acceptable level.
- 410.23 A1 The objective of such communication is to provide the background and context to the fees for the audit of the financial statements on which the firm expresses an opinion to enable those charged with governance to consider the independence of the firm. The nature and extent of matters to be communicated will depend on the facts and circumstances and might include for example:
- Considerations affecting the level of the fees such as:
    - The scale, complexity and geographic spread of the audit client's operations.
    - The time spent or expected to be spent commensurate with the scope and complexity of the audit.
    - The cost of other resources utilized or expended in performing the audit.
    - The quality of record keeping and processes for financial statements preparation.
  - Adjustments to the fees quoted or charged during the period of the audit, and the reasons for any such adjustments.
  - Changes to laws and regulations and professional standards relevant to the audit that impacted the fees.
- 410.23 A2 The firm is encouraged to provide such information as soon as practicable and communicate proposed adjustments as appropriate.
- R410.24** As an exception to paragraph R410.23, the firm may determine not to communicate the information set out in paragraph R410.23 to those charged with governance of an entity that is (directly or indirectly) wholly-owned by another public interest entity provided that:
- (a) The entity is consolidated into group financial statements prepared by that other public interest entity; and
  - (b) The firm or a network firm expresses an opinion on those group financial statements.

#### Fees for Other Services

- R410.25** Subject to paragraph R410.27, the firm shall communicate in a timely manner with those charged with governance of an audit client that is a public interest entity:
- (a) The fees, other than those disclosed under paragraph R410.23 (a), charged to the client for the provision of services by the firm or a network firm during the period covered by the financial statements on which the firm expresses an opinion. For this purpose, such fees shall only include fees charged to the client and its related entities over which the client has direct or indirect control that are consolidated in the financial statements on which the firm will express an opinion; and
  - (b) As set out in paragraph 410.11 A1, where the firm has identified that there is an impact on the level of the self-interest threat or that there is an intimidation threat to



independence created by the proportion of fees for services other than audit relative to the audit fee:

- (i) Whether such threats are at an acceptable level; and
- (ii) If not, any actions that the firm has taken or proposes to take to reduce such threats to an acceptable level.

410.25 A1 The objective of such communication is to provide the background and context to the fees for other services to enable those charged with governance to consider the independence of the firm. The nature and extent of matters to be communicated will depend on the facts and circumstances and might include for example:

- The amount of fees for other services that are required by law or regulation.
- The nature of other services provided and their associated fees.
- Information on the nature of the services provided under a general policy approved by those charged with governance and associated fees.
- The proportion of fees referred to in paragraph R410.25(a) to the aggregate of the fees charged by the firm and network firms for the audit of the financial statements on which the firm expresses an opinion.

**R410.26** The firm shall include in the communication required by paragraph R410.25(a) the fees, other than those disclosed under paragraph R410.23(a), charged to any other related entities over which the audit client has direct or indirect control for the provision of services by the firm or a network firm, when the firm knows, or has reason to believe, that such fees are relevant to the evaluation of the firm's independence.

410.26 A1 Factors the firm might consider when determining whether the fees, other than those disclosed under paragraph R410.23(a), charged to such other related entities, individually and in the aggregate, for the provision of services by the firm or a network firm are relevant to the evaluation of the firm's independence include:

- The extent of the audit client's involvement in the appointment of the firm or network firm for the provision of such services, including the negotiation of fees.
- The significance of the fees paid by the other related entities to the firm or a network firm.
- The proportion of fees from the other related entities to the fees paid by the client.

**R410.27** As an exception to paragraph R410.25, the firm may determine not to communicate the information set out in paragraph R410.25 to those charged with governance of an entity that is (directly or indirectly) wholly-owned by another public interest entity provided that:

- (a) The entity is consolidated into group financial statements prepared by that other public interest entity; and
- (b) The firm or a network firm expresses an opinion on those group financial statements.

#### Fee Dependency

**R410.28** Where the total fees from an audit client that is a public interest entity represent, or are likely to represent, more than 15% of the total fees received by the firm, the firm shall communicate with those charged with governance:

- (a) That fact and whether this situation is likely to continue;
- (b) The safeguards applied to address the threats created, including, where relevant, the use of a pre-issuance review (Ref: Para R410.18); and
- (c) Any proposal to continue as the auditor under paragraph R410.21.

*Public Disclosure of Fee-related Information*

410.29 A1 In view of the public interest in the audits of public interest entities, it is beneficial for stakeholders to have visibility about the professional relationships between the firm and the audit client which might reasonably be thought to be relevant to the evaluation of the firm's independence. In a wide number of jurisdictions, there already exist requirements regarding the disclosure of fees by an audit client for both audit and services other than audit paid and payable to the firm and network firms. Such disclosures often require the disaggregation of fees for services other than audit into different categories.

**R410.30** If laws and regulations do not require an audit client to disclose audit fees, fees for services other than audit paid or payable to the firm and network firms and information about fee dependency, the firm shall discuss with those charged with governance of an audit client that is a public interest entity:

- (a) The benefit to the client's stakeholders of the client making such disclosures that are not required by laws and regulations in a manner deemed appropriate, taking into account the timing and accessibility of the information; and
- (b) The information that might enhance the users' understanding of the fees paid or payable and their impact on the firm's independence.

410.30 A1 Examples of information relating to fees that might enhance the users' understanding of the fees paid or payable and their impact on the firm's independence include:

- Comparative information of the prior year's fees for audit and services other than audit.
- The nature of services and their associated fees as disclosed under paragraph R410.31(b).
- Safeguards applied when the total fees from the client represent or are likely to represent more than 15% of the total fees received by the firm.

**R410.31** After the discussion with those charged with governance as set out in paragraph R410.30, to the extent that the audit client that is a public interest entity does not make the relevant disclosure, subject to paragraph R410.32, the firm shall publicly disclose:

- (a) Fees paid or payable to the firm and network firms for the audit of the financial statements on which the firm expresses an opinion;
- (b) Fees, other than those disclosed under (a), charged to the client for the provision of services by the firm or a network firm during the period covered by the financial statements on which the firm expresses an opinion. For this purpose, such fees shall only include fees charged to the client and its related entities over which the client has direct or indirect control that are consolidated in the financial statements on which the firm will express an opinion;

- (c) Any fees, other than those disclosed under (a) and (b), charged to any other related entities over which the audit client has direct or indirect control for the provision of services by the firm or a network firm when the firm knows, or has reason to believe, that such fees are relevant to the evaluation of the firm's independence; and
- (d) If applicable, the fact that the total fees received by the firm from the audit client represent, or are likely to represent, more than 15% of the total fees received by the firm for two consecutive years, and the year that this situation first arose.

410.31 A1 The firm might also disclose other information relating to fees that will enhance the users' understanding of the fees paid or payable and the firm's independence, such as the examples described in paragraph 410.30 A1.

410.31 A2 Factors the firm might consider when making the determination required by paragraph R410.31(c) are set out in paragraph 410.26 A1.

410.31 A3 When disclosing fee-related information in compliance with paragraph R410.31, the firm might disclose the information in a manner deemed appropriate taking into account the timing and accessibility of the information to stakeholders, for example:

- On the firm's website.
- In the firm's transparency report.
- In an audit quality report.
- Through targeted communication to specific stakeholders, for example a letter to the shareholders.
- In the auditor's report.

**R410.32** As an exception to paragraph R410.31, the firm may determine not to publicly disclose the information set out in paragraph R410.31 relating to:

- (a) A parent entity that also prepares group financial statements provided that the firm or a network firm expresses an opinion on the group financial statements; or
- (b) An entity (directly or indirectly) wholly-owned by another public interest entity provided that:
  - (i) The entity is consolidated into group financial statements prepared by that other public interest entity; and
  - (ii) The firm or a network firm expresses an opinion on those group financial statements.

#### *Considerations for Review Clients*

**R410.33** This section sets out requirements for a firm to communicate fee-related information of an audit client that is a public interest entity and to disclose publicly fee-related information to the extent that the client does not disclose such information. As an exception to those requirements, the firm may determine not to communicate or pursue disclosure of such information where a review client is not also an audit client.

## CONSEQUENTIAL AND CONFORMING AMENDMENTS

### SECTION 120

#### THE CONCEPTUAL FRAMEWORK

....

#### Considerations for Audits, Reviews and Other Assurance Engagements

##### *Independence*

120.15 A1 Professional accountants in public practice are required by *International Independence Standards* to be independent when performing audits, reviews, or other assurance engagements. Independence is linked to the fundamental principles of objectivity and integrity. It comprises:

- (a) Independence of mind – the state of mind that permits the expression of a conclusion without being affected by influences that compromise professional judgment, thereby allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism.
- (b) Independence in appearance – the avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party would be likely to conclude that a firm's or an audit or assurance team member's integrity, objectivity or professional skepticism has been compromised.

120.15 A2 *International Independence Standards* set out requirements and application material on how to apply the conceptual framework to maintain independence when performing audits, reviews or other assurance engagements. Professional accountants and firms are required to comply with these standards in order to be independent when conducting such engagements. The conceptual framework to identify, evaluate and address threats to compliance with the fundamental principles applies in the same way to compliance with independence requirements. The categories of threats to compliance with the fundamental principles described in paragraph 120.6 A3 are also the categories of threats to compliance with independence requirements.

120.15 A3 Conditions, policies and procedures described in paragraphs 120.6 A1 and 120.8 A2 that might assist in identifying and evaluating threats to compliance with the fundamental principles might also be factors relevant to identifying and evaluating threats to independence. In the context of audits, reviews and other assurance engagements, the existence of a quality management system designed and implemented by a firm in accordance with the quality management standards issued by the IAASB is an example of such conditions, policies and procedures.

## SECTION 270

### PRESSURE TO BREACH THE FUNDAMENTAL PRINCIPLES

...

#### Requirements and Application Material

##### General

**R270.3** A professional accountant shall not:

- (a) Allow pressure from others to result in a breach of compliance with the fundamental principles; or
- (b) Place pressure on others that the accountant knows, or has reason to believe, would result in the other individuals breaching the fundamental principles.

270.3 A1 A professional accountant might face pressure that creates threats to compliance with the fundamental principles, for example an intimidation threat, when undertaking a professional activity. Pressure might be explicit or implicit and might come from:

- Within the employing organization, for example, from a colleague or superior.
- An external individual or organization such as a vendor, customer or lender.
- Internal or external targets and expectations.

270.3 A2 Examples of pressure that might result in threats to compliance with the fundamental principles include:

- Pressure related to conflicts of interest:
  - Pressure from a family member bidding to act as a vendor to the professional accountant's employing organization to select the family member over another prospective vendor.

See also Section 210, *Conflicts of Interest*.

- ...
- Pressure related to level of fees
  - Pressure exerted by a professional accountant on another professional accountant to provide professional services at a fee level that does not allow for sufficient and appropriate resources (including human, technological and intellectual resources) to perform the services in accordance with technical and professional standards.

See also Section 330, *Fees and Other Types of Remuneration*

270.3 A3 Factors that are relevant in evaluating the level of threats created by pressure include:

- The intent of the individual who is exerting the pressure and the nature and extent of the pressure.
- ....

## SECTION 320

### PROFESSIONAL APPOINTMENT

...

#### Requirements and Application Material

##### Client and Engagement Acceptance

###### *General*

- 320.3 A1 Threats to compliance with the principles of integrity or professional behavior might be created, for example, from questionable issues associated with the client (its owners, management or activities). Issues that, if known, might create such a threat include client involvement in illegal activities, dishonesty, questionable financial reporting practices or other unethical behavior.
- 320.3 A2 ...
- 320.3 A3 A self-interest threat to compliance with the principle of professional competence and due care is created if the engagement team does not possess, or cannot acquire, the competencies to perform the professional services.
- 320.3 A4 Factors that are relevant in evaluating the level of such a threat include:
- An appropriate understanding of:
    - The nature of the client's business;
    - The complexity of its operations;
    - The requirements of the engagement; and
    - The purpose, nature and scope of the work to be performed.
  - Knowledge of relevant industries or subject matter.
  - Experience with relevant regulatory or reporting requirements.
  - The existence of quality control policies and procedures designed to provide reasonable assurance that engagements are accepted only when they can be performed competently.
  - The level of fees and the extent to which they have regard to the resources required, taking into account the professional accountant's commercial and market priorities.
- 320.3 A5 Examples of actions that might be safeguards...

## SECTION 330

### FEES AND OTHER TYPES OF REMUNERATION

...

#### Application Material

##### Level of Fees

- 330.3 A1 The level of fees might impact a professional accountant's ability to perform professional services in accordance with technical and professional standards.
- 330.3 A2 A professional accountant might quote whatever fee is considered appropriate. Quoting a fee lower than another accountant is not in itself unethical. However, the level of fees quoted creates a self-interest threat to compliance with the principle of professional competence and due care if the fee quoted is so low that it might be difficult to perform the engagement in accordance with applicable technical and professional standards.
- 330.3 A3 Factors that are relevant in evaluating the level of such a threat include:
- Whether the client is aware of the terms of the engagement and, in particular, the basis on which fees are determined and which professional services are covered.
  - Whether the level of the fee is set by an independent third party such as a regulatory body.
- 330.3 A4 Examples of actions that might be safeguards to address such a self-interest threat include:
- Adjusting the level of fees or the scope of the engagement.
  - Having an appropriate reviewer review the work performed.

## SECTION 400

### APPLYING THE CONCEPTUAL FRAMEWORK TO INDEPENDENCE FOR AUDIT AND REVIEW ENGAGEMENTS

#### Introduction

##### General

- 400.1 It is in the public interest and required by the Code that professional accountants in public practice be independent when performing audit or review engagements.
- 400.2 This Part applies to both audit and review engagements unless otherwise stated. The terms "audit," "audit team," "audit engagement," "audit client," and "audit report" apply equally to review, review team, review engagement, review client, and review engagement report.
- 400.3 In this Part ....

## **PART 4B – INDEPENDENCE FOR ASSURANCE ENGAGEMENTS OTHER THAN AUDIT AND REVIEW ENGAGEMENTS**

### **SECTION 905**

#### **FEES**

##### **Introduction**

- 905.1 Firms are required to comply with the fundamental principles, be independent and apply the conceptual framework set out in Section 120 to identify, evaluate and address threats to independence.
- 905.2 Fees or other types of remuneration might create a self-interest or intimidation threat. This section sets out specific requirements and application material relevant to applying the conceptual framework to identify, evaluate and address threats to independence arising from fees charged to assurance clients.

##### **Requirements and Application Material**

###### *Fees Paid by an Assurance Client*

- 905.3 A1 When fees are negotiated with and paid by an assurance client, this creates a self-interest threat and might create an intimidation threat to independence.
- 905.3 A2 The application of the conceptual framework requires that before a firm accepts an assurance engagement for an assurance client, the firm determines whether the threats to independence created by the fees proposed to the client are at an acceptable level. The application of the conceptual framework also requires the firm to re-evaluate such threats when facts and circumstances change during the engagement period.
- 905.3 A3 Factors that are relevant in evaluating the level of threats created when fees are paid by the assurance client include:
- The level of the fees for the assurance engagement and the extent to which they have regard to the resources required, taking into account the firm's commercial and market priorities.
  - The extent of any dependency between the level of the fee for, and the outcome of, the service.
  - The level of the fee in the context of the service to be provided by the firm or a network firm.
  - The significance of the client to the firm or partner.
  - The nature of the client.
  - The nature of the assurance engagement.
  - The involvement of those charged with governance in agreeing fees.
  - Whether the level of the fee is set by an independent third party, such as a regulatory body.
- 905.3 A4 The conditions, policies and procedures described in paragraphs 120.15 A3 (particularly the existence of a quality management system designed and implemented by a firm in accordance



with quality management standards issued by the IAASB) might also impact the evaluation of whether the threats to independence are at an acceptable level.

- 905.3 A5 The requirements and application material that follow identify circumstances which might need to be further evaluated when determining whether the threats are at an acceptable level. For those circumstances, application material includes examples of additional factors that might be relevant in evaluating the threats.

### **Level of Fees for Assurance Engagements**

- 905.4 A1 Determining the fees to be charged to an assurance client, whether for assurance or other services, is a business decision of the firm taking into account the facts and circumstances relevant to that specific engagement, including the requirements of technical and professional standards.
- 905.4 A2 Factors that are relevant in evaluating the level of self-interest and intimidation threats created by the level of the fee for an assurance engagement when paid by the assurance client include:
- The firm's commercial rationale for the fee for the assurance engagement.
  - Whether undue pressure has been, or is being, applied by the client to reduce the fee for the assurance engagement.
- 905.4 A3 Examples of actions that might be safeguards to address such threats include:
- Having an appropriate reviewer who does not take part in the assurance engagement assess the reasonableness of the fee proposed, having regard to the scope and complexity of the engagement.
  - Having an appropriate reviewer who did not take part in the assurance engagement review the work performed.

### **Contingent Fees**

- 905.5 A1 Contingent fees are fees calculated on a predetermined basis relating to the outcome of a transaction or the result of the services performed. A contingent fee charged through an intermediary is an example of an indirect contingent fee. In this section, a fee is not regarded as being contingent if established by a court or other public authority.
- R905.6** A firm shall not charge directly or indirectly a contingent fee for an assurance engagement.
- R905.7** A firm shall not charge directly or indirectly a contingent fee for a non-assurance service provided to an assurance client if the outcome of the non-assurance service, and therefore, the amount of the fee, is dependent on a future or contemporary judgment related to a matter that is material to the subject matter information of the assurance engagement.
- 905.7 A1 Paragraphs R905.6 and R905.7 preclude a firm from entering into certain contingent fee arrangements with an assurance client. Even if a contingent fee arrangement is not precluded when providing a non-assurance service to an assurance client, it might still impact the level of the self-interest threat.
- 905.7 A2 Factors that are relevant in evaluating the level of such a threat include:
- The range of possible fee amounts.
  - Whether an appropriate authority determines the outcome on which the contingent fee depends.

- Disclosure to intended users of the work performed by the firm and the basis of remuneration.
- The nature of the service.
- The effect of the event or transaction on the subject matter information.

905.7 A3 Examples of actions that might be safeguards to address such a self-interest threat include:

- Having an appropriate reviewer who was not involved in performing the non-assurance service review the relevant assurance work.
- Obtaining an advance written agreement with the client on the basis of remuneration.

#### **Total Fees—Overdue Fees**

905.8 A1 The level of the self-interest threat might be impacted if fees payable by the assurance client for the assurance engagement or other services are overdue during the period of the assurance engagement.

905.8 A2 It is generally expected that the firm will obtain payment of such fees before the assurance report is issued.

905.8 A3 Factors that are relevant in evaluating the level of such a self-interest threat include:

- The significance of the overdue fees to the firm.
- The length of time the fees have been overdue.
- The firm's assessment of the ability and willingness of the client or other relevant party to pay the overdue fee.

905.8 A4 Examples of actions that might be safeguards to address such a threat include:

- Obtaining partial payment of overdue fees.
- Having an appropriate reviewer who did not take part in the assurance engagement review the work performed.

**R905.9** When a significant part of the fees due from an assurance client remains unpaid for a long time, the firm shall determine:

- (a) Whether the overdue fees might be equivalent to a loan to the client, in which case the requirements and application material set out in Section 911 are applicable; and
- (b) Whether it is appropriate for the firm to be re-appointed or continue the assurance engagement.

**Total Fees—Fee Dependency** 905.10 A1 When the total fees generated from an assurance client by the firm expressing the conclusion in an assurance engagement represent a large proportion of the total fees of that firm, the dependence on, and concern about the potential loss, of fees from that client impact the level of the self-interest threat and create an intimidation threat.

905.10 A2 A self-interest and intimidation threat is created in the circumstances described in paragraph 905.10 A1 even if the assurance client is not responsible for negotiating or paying the fees for the assurance engagement.

- 905.10 A3 In calculating the total fees of the firm, the firm might use financial information available from the previous financial year and estimate the proportion based on that information if appropriate.
- 905.10 A4 Factors that are relevant in evaluating the level of such self-interest and intimidation threats include:
- The operating structure of the firm.
  - Where the firm is expected to diversify such that any dependence on the assurance client is reduced.
  -
- 905.10 A5 Examples of actions that might be safeguards to address such threats include:
- Reducing the extent of services other than assurance engagements provided to the client.
  - Increasing the client base of the firm to reduce dependence on the assurance client.
- 905.10 A6 A self-interest or intimidation threat is created when the fees generated by a firm from an assurance client represent a large proportion of the revenue from an individual partner's clients.
- 905.10 A7 Factors that are relevant in evaluating the level of such threats include:
- The qualitative and quantitative significance of the assurance client to the partner.
  - The extent to which the compensation of the partner is dependent upon the fees generated from the client.
- 905.10 A8 Examples of actions that might be safeguards to address such a self-interest or intimidation threat include:
- Having an appropriate reviewer who was not an assurance team member review the work.
  - Ensuring that the compensation of the partner is not significantly influenced by the fees generated from the assurance client.
  - Increasing the client base of the partner to reduce dependence on the client.

## IKRAFTTRÄDANDE

- För det ändrade avsnitt 410 och följdändringar i del 4A: gäller för revisioner av finansiella rapporter för perioder som börjar den 15 december 2022 eller senare.
- För det ändrade avsnitt 905: i samband med bestyrkandeuppdrag med avseende på underliggande granskningsobjekt som täcker in tidsperioder, gäller för perioder som börjar den 15 december 2022 eller senare; gäller i annat fall från och med den 15 december 2022.
- För följdändringar i andra avsnitt av Etikoden: gäller från och med den 15 december 2022.

Tidig tillämpning är tillåten.

*International Code of Ethics for Professional Accountants (inklusive International Independence Standards)*, Exposure Drafts, Consultation Papers och övriga publikationer från IESBA ges ut av IFAC, som även innehar upphovsrätten till dessa.

IESBA och IFAC påtar sig inget ansvar för förluster för någon person som agerar eller avstår från att agera i enlighet med materialet i denna publikation, vare sig en sådan förlust orsakas av försummelse eller på annat sätt.

"International Ethics Standards Board for Accountants", "*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*", "International Federation of Accountants", "IESBA", "IFAC", IESBA- och IFAC-logotypen är varumärken som tillhör IFAC, eller registrerade varumärken och tjänstemärken från IFAC i USA och andra länder.

Copyright © International Federation of Accountants® eller IFAC® april 2021. Alla rättigheter förbehålles. Det krävs skriftligt tillstånd från IFAC för att översätta, reproducera, lagra eller överföra, eller på liknande sätt använda detta dokument. Kontakta [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Final Pronouncement: Ändringar av avsnittet gällande Arvoden i Etikoden, av International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), publicerad av International Federation of Accountants (IFAC) i april 2021 på det engelska språket, har översatts till svenska av FAR i januari 2023 och är återgiven med tillstånd från IFAC. Översättningsprocessen för Final Pronouncement: Ändringar av avsnittet gällande Arvoden i Etikoden har övervakats av IFAC och översättningen är genomförd enligt "Policy Statement–Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." Den godkända texten av Final Pronouncement: Ändringar av avsnittet gällande Arvoden i Etikoden är den som IFAC har publicerat på engelska. IFAC åtar sig inget ansvar för korrektheten och fullständigheten av översättningen eller för handlande som föranleds som ett resultat av detta.

Engelskspråkig text av Final Pronouncement: Ändringar av avsnittet gällande Arvoden i Etikoden © 2021 utgiven av the International Federation of Accountants (IFAC). IFAC äger upphovsrätten.

Svenskspråkig text av Final Pronouncement: Ändringar av avsnittet gällande Arvoden i Etikoden © 2023 utgiven av the International Federation of Accountants (IFAC). IFAC äger upphovsrätten.

Originallets titel: Final Pronouncement: Revisions to the Fee-related Provisions of the Code.

Kontakta [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) för tillstånd att återgiva, lagra eller vidareända eller för liknande användning av detta dokument.



**International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org)