



EKONOMI  
HÖGSKOLAN  
Lunds universitet

Institutionen för handelsrätt  
HARK11 Kandidatuppsats

HT 2007

# **Bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningsshot**

- i samband med revision i Aktiebolag -

Handledare: Krister Moberg

Författare: Anna Svahn

## Förkortningar

---

AB	Aktiebolag
ABL (2005:551)	Aktiebolagslag
BFL	Bokföringslag
FAR/SRS	Föreningen auktoriserade revisorer/ Svenska revisorssamfundet
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standard on Auditing
RL (2001:883)	Revisorslag
RN	Revisorsnämnden
RS	Revisionsstandard i Sverige
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley Act
SUT	Systematisk uppsökande tillsyn

## Innehållsförteckning

---

<b>1. Inledning</b> .....	<b>4</b>
1.1 Bakgrund.....	4
1.2 Problemdiskussion.....	5
1.3 Syfte.....	6
1.4 Metod och material.....	6
1.5 Avgränsningar.....	6
<b>2. Allmänt om revision och revisorer i aktiebolag</b> .....	<b>7</b>
2.1 Allmänt om revision.....	7
2.2 Allmänt om revisorns uppgifter och skyldigheter.....	7
2.2.1 God revisionssed och god revisorssed.....	8
2.2.2 Tillförlitlighet och professionalism.....	8
2.3 Revisorsnämnden .....	9
<b>3. Revisionsverksamhet</b> .....	<b>10</b>
3.1 Verksamhet som ingår i begreppet.....	10
3.1.1 Lagstadgad revision.....	11
3.1.2 Tilläggsuppdrag.....	11
3.1.3 Annan granskning än lagstadgad revision.....	11
3.1.4 Revisionsrådgivning.....	11
3.2 Fristående rådgivning.....	12
<b>4. Revisorns oberoende – en introduktion</b> .....	<b>13</b>
4.1 Internationell utblick.....	13
4.1.1 Debatten.....	13
4.1.2 Sarbanes-Oxley Act.....	13
4.1.3 IFAC.....	14
4.1.4 EU.....	14
4.2 Den svenska lagstiftningen.....	15
4.2.1 Debatten.....	15
4.2.2 Opartiskhet och självständighet.....	15
4.2.3 Allmänt om de svenska regelverken.....	16
<b>5. Revisionsrådgivning och jäv enligt ABL som självgranskningshot för bokförings- och redovisningsrådgivning</b> .....	<b>17</b>
5.1 Allmänt om bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot.....	17
5.2 Revisionsrådgivning.....	18
5.3 Jäv enligt ABL.....	19
5.3.1 Jäv på grund av revisorns egen inblandning.....	22
5.3.2 Jäv på grund av medarbetares inblandning.....	24
5.3.3 Jäv på grund av närstående relationer.....	25
5.4 Några slutsatser.....	26

<b>6. Självgranskningshot i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning enligt analysmodellen.....</b>	<b>28</b>
<b>6.1 Analysmodellens bestämmelser rörande självgranskning.....</b>	<b>28</b>
6.1.1 Identifiering av hotet.....	29
6.1.2 Eliminering och motåtgärder.....	30
6.1.3 Dokumentation av hotet.....	30
<b>6.2 Självgranskningshot enligt analysmodellen.....</b>	<b>30</b>
6.2.1 Självgranskningshot på grund av revisorn.....	31
6.2.2 Självgranskningshot på grund av närstående relationer.....	33
6.2.3 Byråjäv och kombiuppdrag i mindre bolag .....	34
<b>6.3 Några slutsatser.....</b>	<b>37</b>
<b>7. Sammanfattande synpunkter.....</b>	<b>38</b>
<b>Käll- och litteraturförteckning.....</b>	<b>40</b>

# 1. Inledning

---

*I detta kapitel ges en bakgrund och introduktion till ämnet som ska beröras. Även problemdiskussion, syfte, metod, material och avgränsningar tas upp.*

## 1.1 Bakgrund

Frågor som rör revisorns oberoende är en klassisk fråga och har länge väckt ett stort intresse. Revision och oberoende har följts åt genom historien och kan spåras tillbaka till 1200-talets Italien.<sup>1</sup> I Sverige utfördes redan på 1600-talet granskning av hur de driftsansvariga i ett bolag skötte sina uppdrag. Tanken på att ha en oberoende part som granskar företagets resultat och ställning har alltså funnits sedan långt tillbaka i tiden.<sup>2</sup> Idag finns det för alla företagsformer, där ägarnas ansvar är begränsat, särskilda krav på hur företagets resultat och ställning ska redovisas utåt. Anledningen till detta är att man vill skydda företagets intressenter genom att erbjuda så rätt och riktig information om företaget som möjligt. Revisorns roll är att som oberoende part kvalitetssäkra och därmed öka trovärdigheten för information som företag lämnar ifrån sig. Att revisionen utförs på ett korrekt och opartiskt sätt är av största vikt för ett företags intressenter. Oberoende av om man är ägare, kreditgivare, kund, leverantör eller anställd har man ett intresse av att kunna ha tilltro till företagets ekonomiska rapportering. Revision och en oberoende revisor är därmed en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv.<sup>3</sup>

Debatten om revisorns oberoende har pågått mycket länge och intresset för frågan har successivt ökat i takt med att näringslivet blivit alltmer komplext och behovet av tillförlitlig information ökat hos kapitalplacerare och andra intressenter. Revisionsbranschens förmåga att anpassa sig till den snabba utvecklingen och de många förändringar som skett i näringslivet under de senaste decennierna har lett till en allt livligare debatt om revisorns oberoende, och till utredningar om behovet av skärpta krav. Debatten har pågått och pågår såväl i Sverige som internationellt. Debatten ledde internationellt till att den europeiska revisorsfederationen, 1995, presenterade en analysmodell för prövning av revisorns oberoende. Även den internationella revisorsorganisationen IFAC har arbetat mycket med oberoendefrågor de senaste åren och 2001 antog de ett nytt avsnitt om oberoende i organisationens etikregler, *Code of Ethics*. Även den amerikanska finansinspektionen SEC:s arbete har påverkats av utvecklingen och har utformat ett eget regelverk angående revisorernas oberoende. Resultatet av debatten i Sverige ledde till att vi den 1 januari 2002 antog en ny Revisorslag (RL, 2001:883) där den svenska analysmodellen väl ansluter till EG-kommissionens rekommendation. Sverige var genom den nya lagstiftningen det första landet i världen att lagfästa analysmodellen för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Diamant, s. 33

<sup>2</sup> Ibid

<sup>3</sup> Revision en praktisk beskrivning, s. 19 ff

<sup>4</sup> Promemoria, Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, s. 4

Under de senaste åren har revisorns oberoende främst diskuterats i samband med de företagsskandaler som skett i bland annat USA och Europa. Den centrala frågan har varit huruvida det går att förena revision och rådgivning till samma klient. Denna fråga kom att spela en stor roll för lagstiftningsarbetet i samband med den nya RL.<sup>5</sup> Utgångspunkten i diskussionen var att rådgivning som en revisor lämnar till sin klient kan komma att påverka revisorns möjlighet att uppträda som en självständig och opartisk granskare (självgranskningshot). Till sist beslutades att man inte skulle införa något generellt förbud för revisorer att tillhandahålla revisionsklienten rådgivning och andra tjänster som inte ingår i revisionsverksamheten. Självgranskningshotet kom att utgöra en betydande del för diskussionen på grund av att rådgivning kan leda till att revisorn, inom ramen för revisionsuppdraget, kan komma att granska resultatet av eget utfört arbete eller bedömningar.<sup>6</sup> Ser revisorn inte upp kan detta hot helt eliminera tilltron till den reviderade informationen som revisorn lämnar ifrån sig.

## 1.2 Problemdiskussion

De huvudfrågor som fokuserats på när det gäller att säkerställa revisorns oberoende vid tillhandahållande av rådgivning till revisionsklienten är bland annat hur man kan säkerställa att revisionen utförs med opartiskhet, självständighet och objektivitet samt om rådgivningen till klienter ska ses som ett hot eller en tillgång.<sup>7</sup> En förutsättning för att man ska kunna dra några slutsatser kring sambandet mellan revisionens funktion och kraven på oberoende är att innehållet i revisionsbegreppet bestäms. Inom ramen för den rättsliga regleringen är termen revisionsverksamhet av central betydelse.<sup>8</sup> Gränsen mellan vad som utgör revisionsverksamhet och vad som inte gör det kan i vissa fall vara lite otydlig, framförallt när det gäller gränsen mellan revisionsrådgivning och annan rådgivning.<sup>9</sup> Eftersom RL inte innehåller något generellt förbud mot så kallad fristående rådgivning kan problem uppstå i form av bland annat självgranskning som kan framträda i ett antal olika situationer.

En revisor ska enligt RL 21§ avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet. En sådan omständighet kan vara att ett självgranskningshot har uppstått eller kan komma att uppstå. Revisorn kan dock undgå att bli av med uppdraget om tillfredsställande motåtgärder vidtas för att återupprätta förtroendet. Det självgranskningshot som ska diskuteras i denna uppsats är i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning. Anledningen till att just bokförings- och redovisningsrådgivning ska diskuteras är att dessa handlingar har en central roll i ett företags verksamhet och är av stor vikt.

---

<sup>5</sup> Moberg, s. 80-81

<sup>6</sup> Prop. 2000/01:146, s. 51 ff

<sup>7</sup> Promemoria, Analysmodellen för prövning av revisorerers opartiskhet och självständighet, s. 3

<sup>8</sup> Diamant, s. 85

<sup>9</sup> Prop. 2000/01:146, s. 42

### **1.3 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att försöka fastställa när det föreligger ett självgranskningshot i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning till Aktiebolag enligt analysmodellen. En annan aspekt är att undersöka vilka motåtgärder som anses kunna eliminera ett sådant självgranskningshot.

### **1.4 Metod och material**

I uppsatsen kommer jag att tillämpa traditionell juridisk metod. Det material som kommer att användas för att undersöka problemet är framförallt lagtext, i form av ABL (2005:551) och RL samt förarbeten där framförallt proposition 2001/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, tillämpas. Även doktrin och praxis från Revisorsnämnden kommer att användas.

### **1.5 Avgränsningar**

Analysmodellen har en central betydelse för denna uppsats. I modellen identifieras hoten: egenintresse, självgranskning, partsställning, närstående relationer och hotelser. Alla dessa faktorer är hot som kan påverka revisorns oberoende negativt men dock kommer endast självgranskningsproblematiken att granskas. Självgranskningshot kan i sin tur uppstå i många olika situationer men endast hotet som uppstår vid rådgivning av bokföring och redovisning ska här beröras. Ytterligare en avgränsning är att jag endast kommer att behandla AB och därmed kommer inte självgranskningshot för andra associationer att omnämnas.

## **2. Allmänt om revision och revisorer i aktiebolag**

---

*I detta kapitel ska revisionens och revisorns roll presenteras närmare. Revisorerna är en yrkeskår med ensamrätt att utföra lagstadgad revision i Aktiebolag (AB). Kring revisorernas verksamhet har därför utvecklats flera yrkesetiska regler för att styra detta arbete. Kapitlet ska ge en klarare bild av vad revisorns uppgifter och skyldigheter är samt hur den goda revisionsseden influerar detta arbete. Kapitlet avslutas med en beskrivning av Revisorsnämndens kontrollerande funktion.*

### **2.1 Allmänt om revision**

Ordet revision kommer från det latinska ordet *revidere* som betyder att se tillbaka. Detta är precis vad revisorn gör när han eller hon granskar rapporter och ekonomisk information som företaget lämnar. FAR SRS definition av begreppet lyder:

*”Revision är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning.”<sup>10</sup>*

En revision innebär bland annat att revisorn ska granska ett urval av underlag för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår även att bedöma redovisningsprinciperna och företagsledningens tillämpning av dessa.<sup>11</sup> Hur revisorn utför denna granskning styrs av ett stort antal lagar och bestämmelser. Av största vikt är att arbetet utförs med opartiskhet och självständighet samt att revisorn iakttar sin tystnadsplikt. Utan dessa faktorer skulle omvärlden inte ha förtroende för revisorns arbete.<sup>12</sup> Syftet med revisionen är därmed att öka trovärdigheten åt den ekonomiska information som företagen lämnar. Hade inte en oberoende part som revisorn skött detta arbete hade var och en av ett företags intressenter varit tvungna att själva utföra kontroller genom att skaffa tillräcklig information för att skapa tilltro till företaget.<sup>13</sup> Detta hade inneburit en tung och komplicerad arbetsbelastning samt ett ineffektivt näringsliv.

### **2.2 Allmänt om revisorns uppgifter och skyldigheter**

Revisorn har en kontrollerande funktion och ingår inte i företagets beslutsorganisation.<sup>14</sup> Revisorns uppgifter framkommer i ABL 9 kap. 3§ som stadgar att revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Det stadgas även att granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Målet med revisionen är att revisorn ska lämna en revisionsberättelse där han eller hon uttalar sig om granskningsunderlaget. Tillsammans med årsredovisningen ligger revisionsberättelsen till beslutsunderlag för företagets

---

<sup>10</sup> Moberg, s. 33 ff

<sup>11</sup> FAR SRS - Den samhällsekonomiska nyttan av revisionen, s. 13

<sup>12</sup> Revision en praktisk beskrivning, s. 107

<sup>13</sup> Revision en praktisk beskrivning, s. 20

<sup>14</sup> Moberg, s. 39



intressenter.<sup>15</sup> För att revisionsberättelsen ska bli tillförlitlig finns generella principer för revisionen varav god revisionssed är en. I övrigt ska revisorn genomföra revisionen med en professionellt skeptisk inställning för att upptäcka väsentliga felaktigheter. Anledningen till detta är att revisorn i revisionsberättelsen ska lämna uttalanden om huruvida bolagsstämman bör avstyrka eller tillstyrka bolagets resultat och ställning samt om företagsledningen bör beviljas ansvarsfrihet.<sup>16</sup> Enligt ABL 9 kap 6§ har revisorn även till uppgift att i samband med revisionen framföra erinringar och lämna påpekanden till företagsledningen. Även dessa ska följas av god revisionsned.

### 2.2.1 God revisionsned och god revisorsned

God revisionsned anger hur en revision ska genomföras och det är revisorns skyldighet att följa detta. Det handlar om kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme. Seden utvecklas internationellt, av FAR SRS, av Revisorsnämnden (RN) och genom domstolarnas praxis. I RS, Revisionsstandard i Sverige anges vad god revisionsned är.<sup>17</sup> I proposition 1997/98:99 förde regeringen en diskussion om användandet av uttrycket god revisionsned. De kom fram till att istället för att lagfästa normerna för god revisionsned var det mer förmånligt att använda systemet med ramlagstiftning som ålägger revisorn att vid sin granskning iaktta god revisionsned. Man menade att om vissa normer lagfästas hade man riskerat att revisorns granskning begränsats.<sup>18</sup> Genom att granskningens omfattning är knutet till begreppet god revisionsned kan revisionen anpassas efter företags skiftande förhållanden och efter den utveckling som sker på området.<sup>19</sup>

Revisorn ska även iaktta god revisorsned. Detta är en yrkesetisk standard avsedd att styra revisorns agerande vid enskilda uppdrag och när det gäller exempelvis organiserandet av den egna verksamheten och relationer till kollegor. Seden kan även omfatta revisorns agerande utanför yrkesutövningen. Man kan se god revisorsned som en mått för acceptabelt beteende, en rättslig standard som revisorn måste följa.<sup>20</sup> En viktig yrkesetisk regel som ingår i begreppet god revisorsned är att revisorn ska tillämpa god revisionsned. FAR SRS och RN:s tillsynsverksamhet ger vägledning om revisorsetiken.<sup>21</sup>

### 2.2.2 Tillförlitlighet och professionalism

Tillförlitligheten i det arbete som revisorn utför är av största vikt eftersom en av revisionens viktigaste funktioner är att skapa tilltro till den ekonomiska information som företagen lämnar. Detta innebär att revisorn ska vara opartisk och självständig i förhållande till sin klient.<sup>22</sup> FAR SRS utfärdar yrkesetiska regler som syftar till att ge

---

<sup>15</sup> Revision en praktisk beskrivning, s. 26

<sup>16</sup> RS 200

<sup>17</sup> Revision en praktisk beskrivning, s. 24

<sup>18</sup> Prop. 1997/98:99, s. 142

<sup>19</sup> Moberg, s. 36

<sup>20</sup> Diamant, s. 54-55

<sup>21</sup> Revision en praktisk beskrivning, s. 24

<sup>22</sup> Moberg, s. 91

vägledning i frågor som rör god yrkessed. En av dessa regler är att revisorn ska uppträda professionellt. Detta innebär att revisorn ska värna om sin yrkesmässiga integritet och objektivitet vid utförande av uppdrag samt en skyldighet att vara rättvis och intellektuellt hederlig. Dessutom ska man stå fri från intressen som kan komma i konflikt med klienten. Man får inte heller som revisor ingå sådana relationer med klienten som kan rubba utomstående intressenters förtroende för revisorns granskningsarbete.<sup>23</sup>

### 2.3 Revisorsnämnden

Den statliga kvalitetskontrollen av revisorer sker av Revisorsnämnden. Enligt RL 3§ ska RN utöva tillsyn och pröva frågor av disciplinär karaktär. Syftet med verksamheten är att säkerställa tilltron och kvalitén till den lagstadgade revisionen.<sup>24</sup> Myndigheten inrättades 1995 och tog då över ansvaret för revisorsfrågor från Kommerskollegium. I förarbetena till 1995 års RL framhölls bland annat att överförandet av revisorsfrågorna till en självständig organisation innebar en markering av verksamhetens betydelse för samhället och revisionens framträdande roll i kampen mot ekonomisk brottslighet.<sup>25</sup> RN ansvarar för att begreppet god revisionsd sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt och leder utvecklingen vad gäller sedens innehåll. I slutändan är det dock domstolen som ska avgöra innehållet i god revisionsd sed. RN har även till uppgift att behandla ansökningar om auktorisation, godkännande av revisorer och registrering av revisionsföretag.<sup>26</sup>

Nämnden prövar frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer och utreder fall där det ifrågasatts om revisorn följt de lagar och normer som gäller. Anmälningar kan komma från allmänheten och från myndigheter. Beroende på hur allvarligt fallet är kan nämnden meddela erinran, varning, straffavgift eller upphäva auktorisationen eller godkännandet. Besluten som RN fattar ger sedan vägledning för vad som ska anses vara förenligt med god revisionsd sed.<sup>27</sup> Förutom handläggning av anmälningar ligger tyngdpunkten på den systematiska och uppsökande tillsynen (SUT). Om det i en SUT utredning framkommer allvarliga brister i en revisors verksamhet ska ärendet överföras till ett disciplinärende. Det är dessutom av största betydelse att RN ingriper mot revisorer som äventyrar sitt oberoende.<sup>28</sup>

---

<sup>23</sup> FARs samlingsvolym del 2, s. 119 ff

<sup>24</sup> Moberg, s. 182

<sup>25</sup> Revisorsnämndens hemsida - Historik

<sup>26</sup> Revisorsnämndens hemsida - Om Revisorsnämnden

<sup>27</sup> Revision en praktisk beskrivning, s. 122

<sup>28</sup> Revisorsnämndens årsredovisning 2006, s. 1-4

### 3. Revisionsverksamhet

---

*Begreppet revisionsverksamhet har en central betydelse för revisorns yrkesutövning. Framförallt har begreppet stor betydelse för bestämmelser i RL.<sup>29</sup> RN:s uppgift är att se till så att revisorer utför uppdrag inom revisionsverksamheten med den kvalitet som god revisionssed kräver.<sup>30</sup> I tidigare lagstiftning användes begreppet revisionsverksamhet men någon definition av begreppet fanns ej i lagstiftningen. Detta ändrades i samband med den nya RL för att underlätta för såväl RN som revisorerna.<sup>31</sup> För att kunna avgöra om revisorn utför sitt arbete enligt god revisionssed är det av avgörande betydelse att man kan skilja på vad som ingår i begreppet och vad som faller utanför.*

#### 3.1 Verksamhet som ingår i begreppet

I samband med arbetet till den nya RL ansåg man att innebörden av begreppet borde slås fast i lagen. Anledningarna var flera. Bland annat förekom begreppet i flera centrala bestämmelser i 1995 års RL där det i exempelvis 15§ stadgades att RN kunde förbjuda en revisor att utöva verksamhet som inte utgjorde revisionsverksamhet, om det utgjorde ett hot mot hans eller hennes opartiskhet och självständighet. Däremot framgick varken av lag eller förarbeten vad som avsågs med revisionsverksamhet och regeringen ansåg att det var otillfredsställande att ett i lagen så centralt begrepp var oklart. De ansåg även att behovet av ett klargörande av begreppet var särskilt tydligt om man såg till den utveckling som skett i revisionsbranschen de senaste åren, där en revisionsbyrå erbjuder allt fler tjänster som ligger utanför egentlig revision.<sup>32</sup> I den nuvarande RL 2§ lyder definitionen av begreppet:

*”Revisionsverksamhet:*

- a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt*
- b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.”*

För att bestämma innehållet i begreppet revisionsverksamhet utgick lagstiftaren från revisorns kärnverksamhet och verksamhet som har ett nära samband med sådan granskning. Kärnan i begreppet omfattar därför granskningsuppgifter som från ett samhällsperspektiv framstår som särskilt skyddsvärda vilket främst är granskning som följer av lag eller annan författning.<sup>33</sup> Genom denna definition har begreppet fått en relativt bred omfattning och de olika delarna som ingår i revisionsverksamheten ska nedan redogöras närmare för.

---

<sup>29</sup> Moberg, s. 49

<sup>30</sup> Riksskatteverkets riktlinjer för underrättelser till RN, s. 2

<sup>31</sup> Moberg, s. 49

<sup>32</sup> Prop. 2000/01:146, s. 38-39

<sup>33</sup> Diamant, s. 146-147

### 3.1.1 Lagstadgad revision

Det finns i flera lagar krav på revision. Denna uppgift är central för revisorerna varför verksamheten självklart ingår i begreppet revisionsverksamhet.<sup>34</sup> Revisionens funktion är att säkra tilltron till ekonomisk information som bolag lämnar ifrån sig. Revisorns kärnverksamhet, definierat i lag genom ABL 9 kap. 3§, är att utföra en ändamålsenlig granskning för att öka förtroendet till informationen. Vad som nämns i lagen ingår alltså i den lagstadgade revisionen.<sup>35</sup> Eftersom vad som nämns i lagen är huvudsyftet med revisionen är det väldigt naturligt och självklart att begreppet revisionsverksamhet omfattar den lagstadgade revisionen.<sup>36</sup>

### 3.1.2 Tilläggsuppdrag

Till tilläggsuppdragen finns både lagstadgade och avtalsmässiga tilläggsuppdrag. De lagstadgade berör regler i framförallt ABL som föreskriver att vissa handlingar ska granskas av revisorn. Det handlar då bland annat om granskning av uppgifter som inte faller in under kärnområdet. Som exempel kan nämnas att revisorn ska granska kontrollbalansräkning, prospekt och fusionsplan.<sup>37</sup> Det rör sig alltså om uppdrag som grundar sig på författningsbestämmelser och syftet är att ge intressenterna tillfredsställande beslutsunderlag. Uppdraget är därmed av samma karaktär som det rena revisionsuppdraget varför det är naturligt att det ingår i revisionsverksamheten.<sup>38</sup> De avtalsmässiga tilläggsuppdragen täcker situationer där revisorn utför granskningsarbete som sker med anledning av ett avtal mellan revisionsklienten och någon utomstående. I de fall en sådan granskning resulterar i en rapport, i likhet med revisionsberättelsen, som är till för fler än klienten bör uppdraget falla in under revisionsverksamheten.<sup>39</sup>

### 3.1.3 Annan granskning än lagstadgad revision

Revisorn kan få i uppdrag att utföra granskning som inte hör till den lagstadgade revisionen men som i många avseenden stämmer överens med den. Ett exempel på detta är att revisorn får i uppdrag att revidera bokföring och förvaltning i en ideell förening som inte omfattas av någon lagstadgad revisionsplikt. Eftersom granskningen är så lik den lagstadgade revisionen och den avslutas med en rapport som bland annat är avsedd för tredje man så är det naturligt att även denna form av granskning ingår i revisionsverksamheten.<sup>40</sup>

### 3.1.4 Revisionsrådgivning

I samband med den lagstadgade revisionen har revisorn rätt men även skyldighet att lämna råd och förslag till förbättringar som har med bolagets redovisning och förvaltning att

---

<sup>34</sup> Moberg, s. 50

<sup>35</sup> Diamant, s. 148

<sup>36</sup> Prop. 2000/01:146, s. 40

<sup>37</sup> Diamant, s. 149

<sup>38</sup> Prop. 2000/01:146, s. 41

<sup>39</sup> Ibid

<sup>40</sup> Ibid

göra. Denna typ av rådgivning, som har ett samband med revisionen, benämns revisionsrådgivning. Revisionsrådgivningen bör ses som en del av revisionsuppdraget.<sup>41</sup> Denna rådgivning, som sker i samband med granskningsarbetet, är nödvändig för att informationen i slutändan ska innehålla den ekonomiska och sociala nyttan som eftersträvas. Revisorn har en allmän skyldighet att lämna dessa råd för att klienten ska kunna fullgöra sina lagstadgade skyldigheter. Han eller hon ska lämna råd inom de områden som faller in under granskningsuppdraget, i enlighet med god revisionssed. Utan denna möjlighet hade det blivit ännu svårare för intressenter att kunna lita på den information som ges ut från företag.<sup>42</sup> För att avgöra om en revisor fullgjort sitt uppdrag enligt god revisionssed och som en oberoende granskare är det av största betydelse att man kan skilja mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Till skillnad från revisionsrådgivningen är det den fristående rådgivningen som kan ge upphov till självgranskningshot enligt analysmodellen. Självgranskningshotet knyts i RL endast till rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet. Det i praktiken mycket vanliga fallet att ett självgranskningshot uppstår till följd av revisionsrådgivning faller sålunda utanför analysmodellens självgranskningsavsnitt.<sup>43</sup>

### 3.2 Fristående rådgivning

Det är inte ovanligt att revisorn bedriver annan verksamhet än det som hör till de ovan nämnda. Det vanligaste exemplet är den fristående rådgivningen som bland annat avser rådgivning i redovisnings-, skatte- och organisationsfrågor. Detta hör därmed inte till begreppet revisionsverksamhet.<sup>44</sup> Däremot finns det inget absolut förbud mot den fristående rådgivningen. I förarbetet till den nya RL kom man fram till att det fanns vissa omständigheter som talade mot att ett förbud skulle införas. En av fördelarna med att revisorn kan biträda klienten med annat än ren revisionsverksamhet är att revisorn kan skaffa sig bättre kännedom om företaget. Detta ger revisorn större möjlighet att identifiera problem och risker. En annan fördel är att företagets intressenter har ett intresse av att bolaget får kompetent rådgivning. Detta kan genom den fristående rådgivningen tillgodoses genom att revisorn skaffar sig en bra insyn i företaget. Den fristående rådgivningen kan därmed vara av stort värde för såväl företaget som dess intressenter. Ytterligare en fördel har att göra med de mindre och medelstora företagen som kan sakna egen kompetens vad gäller exempelvis redovisning, beskattning och organisation. För dessa företag är det därför värdefullt att revision och rådgivning kan kombineras till en och samma person, framförallt ur kostnadssynpunkt. I och med alla de fördelar som fristående rådgivning innebär ansåg man att det inte fanns tillräckliga skäl för ett förbud utan man införde en regel som stadgar att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget om det finns anledning att ifrågasätta opartiskheten och självständigheten.<sup>45</sup> Som ovan nämndes kan det vara svårt att skilja mellan vad som tillhör revisionsrådgivning och vad som tillhör den fristående rådgivningen. Enligt förarbetena till RL går detta inte att exakt reglera utan till sin hjälp har man begreppet god revisionssed.<sup>46</sup>

---

<sup>41</sup> Prop. 2000/01:146, s. 40

<sup>42</sup> Diamant, s. 156 ff

<sup>43</sup> FAR info nr 10, 2002

<sup>44</sup> Prop. 2000/01:146, s. 41

<sup>45</sup> Prop. 2000/01:146, s. 52-53

<sup>46</sup> Moberg, s. 52

## 4. Revisorns oberoende – en introduktion

---

*Frågan om revisorns oberoende har fått en central plats i debatten såväl i Sverige som internationellt. Det är av största vikt att oberoendet upprätthålls för att man ska kunna lita på företagens ekonomiska information. Det är revisorns skyldighet att utföra arbetet med den opartiskhet och självständighet som krävs för att på så sätt fungera som en oberoende granskare. I detta kapitel ska jag kortfattat redogöra för oberoenderegleringen för revisorer. Tyngdpunkten kommer att ligga på den svenska regleringen, men även hur det ser ut internationellt kommer att beröras. Avslutningsvis ska självgranskningshotet och dess komponenter identifieras.*

### 4.1 Internationell utblick

#### 4.1.1 Debatten

Både i USA och inom EU har revisorns oberoende diskuterats mycket på grund av de företagsskandaler som skett runt om i världen. Inom EU inleddes 1995 en process mot mer harmoniserade regler om lagstadgad revision och den 26 april 2006 antog Europaparlamentet och rådets direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (det nya åttonde bolagsrättsliga direktivet). Direktivet ska ses mot bakgrund av de skandaler som skett och syftar till att återupprätta förtroendet på marknaden. Direktivet fastställer bland annat regler kring revisorernas åtaganden och etiska principer.<sup>47</sup> Den internationella utvecklingen har också påverkats av den amerikanska finansinspektionen SEC:s arbete med oberoendefrågorna. Sarbanes-Oxley Act är ett resultat av deras arbete rörande problematiken kring oberoende.<sup>48</sup>

#### 4.1.2 Sarbanes-Oxley Act

Sarbanes-Oxley Act, även kallad SOX, godkändes den 30 juli 2002 av president George W. Bush. Den syftar till att stärka den interna kontrollen över finansiell rapportering. SOX omfattar alla företag som är noterade på den amerikanska börsen eller som har obligationer på den amerikanska marknaden och som har minst 300 amerikanska ägare.<sup>49</sup> Det föreskrivs att det med vissa undantag ska vara förbjudet för revisorn att till en revisionsklient, som är omfattad av SEC:s tillsyn, erbjuda andra tjänster än revision. Oberoenderegleringen är inriktad på tre grundläggande principer, nämligen krav på att revisorn inte får ha en bolagsledande funktion hos klienten, inte får granska sitt eget arbete eller inta partsställning till klienten.<sup>50</sup> Kravet på att revisorn inte får granska sitt eget arbete enligt SOX framkommer i 2 kap. 201§ som klargör att det är olagligt att på uppdrag av en klient utföra revision om man dessutom utför andra former av arbete till klienten i fråga.<sup>51</sup> Syftet med regleringen är att förhindra uppkomsten av situationer där revisorns

---

<sup>47</sup> SOU 2007:56, s. 87

<sup>48</sup> Promemoria, Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, s. 4

<sup>49</sup> Sarbanes-Oxley Act

<sup>50</sup> Diamant, s. 233

<sup>51</sup> Sarbanes Oxley financial and accounting disclosure information, avsnitt 201

attityd till sin relation till klienten kan komma att påverkas.<sup>52</sup> Till skillnad från den svenska lagstiftningen som vi nedan ska se, är det amerikanska regelsystemet i grunden ett förbudssystem. I frågan om bokförings- och redovisningstjänster gäller enligt SOX att en revisor inte får erbjuda bokföringstjänster eller andra tjänster som är kopplade till klientens bokföring eller redovisning. Undantaget är om det är rimligt att anta att insatsen inte kommer omfattas av den efterkommande granskningen.<sup>53</sup>

#### 4.1.3 IFAC

IFAC är en global branschorganisation som arbetar för att skydda det allmänna intresset inom revision. De utvecklar internationella standarder gällande revisorns etik och oberoende.<sup>54</sup> 2001 antog IFAC ett nytt avsnitt om oberoende i organisationens etikregler kallat *Code of ethics*.<sup>55</sup> Kodens sektion 290 tar upp oberoendefrågor som rör revision. De olika situationer som tas upp där är inte en lista på förbud utan fungerar som vägledning för revisorer så att de blir uppmärksamma på de hot mot oberoendet som finns.<sup>56</sup> Vad gäller bokförings- och redovisningsrådgivning har IFAC uppställt ett förbud för noterade bolag om det visar sig att tjänsten leder till att revisorn eller någon annan som är verksam i revisionsbolaget, får inflytande över beslutsprocessen. Reglerna innebär dock inget totalt förbud utan en revisor får i ett onoterat bolag lov att tillhandahålla rutinmässiga råd eller göra insatser av mekanisk natur om hotet mot oberoendet kan balanseras. Kraven är alltså hårdare för noterade bolag.<sup>57</sup>

#### 4.1.4 EU

1995 inträdde Sverige som medlem i EU. För att anpassa den svenska lagstiftningen till främst det åttonde bolagsrättsliga direktivet fick ett antal förändringar göras och nya lagar kom till. I samband med den nya RL infördes fler bestämmelser som syftar till att garantera revisorernas opartiskhet och självständighet.<sup>58</sup> Det nya åttonde bolagsrättsliga direktivet som antogs 2006 tar i kapitel 4 bland annat upp yrkesetik och oberoende. I artikel 22 samma kapitel fastställs att medlemsstaterna ska se till att revisorer som utför lagstadgad revision är oberoende av den granskade enheten och inte medverkar i den granskade enhetens beslutsprocess. Revisorn får inte utföra revisionen om hoten inte går att minska till en nivå som inte påverkar oberoendet.<sup>59</sup> EU-kommissionen har även publicerat en Grönbok angående revisorers roll, ställning och ansvar. Man definierar oberoendet som revisorns främsta medel att visa att han eller hon utfört sitt uppdrag på ett objektivet sätt. Frågan om revisorn borde tillhandahålla andra tjänster än ren revision tas upp och man kommer fram till att ett förbud inte är möjligt i praktiken men att revisorn ska se till så att han eller hon inte aktivt tar del i klientens förvaltning, redovisning och beslutsfattande.<sup>60</sup>

---

<sup>52</sup> Diamant, s. 234

<sup>53</sup> Diamant, s. 316-317

<sup>54</sup> IFAC

<sup>55</sup> Promemoria, Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, s. 4

<sup>56</sup> FAR SRS – Yrkesetiska regler, Code of ethics, sektion 290

<sup>57</sup> Diamant, s. 312 ff

<sup>58</sup> SOU 2007:56, s. 88

<sup>59</sup> Europaparlamentet och rådets direktiv 2006/43/EG, artikel 22

<sup>60</sup> Grönbok roll, ställning och ansvar, s. 20-21

## 4.2 Den svenska lagstiftningen

### 4.2.1 Debatten

Ända sedan professionaliseringen av revisorsyrket i Sverige inleddes har den allmänna debatten berört frågor om revisorns oberoende. Självgranskningsproblem, som följer av att revisorn tillhandahåller rådgivning, övervägdes tidigare endast i begränsad omfattning. Utredningar tillsattes för att pröva om det med utgångspunkt i revisorns oberoende fanns anledning att begränsa omfattningen av rådgivningsverksamhet som saknade samband med revisionen. Detta innebar att man skulle ta ställning till i vilken utsträckning en revisor kan uppträda som rådgivare åt ett bolag som han eller hon ska granska, utan att detta rubbar opartiskheten eller självständigheten.<sup>61</sup> Huruvida en revisor fick tillhandahålla revisionsklienter annan rådgivning än revisionsrådgivning framgick inte tillräckligt tydligt av 1995 års RL.<sup>62</sup> Detta ledde till att en ny RL antogs med en ny lagfäst analysmodell.

### 4.2.2 Opertiskhet och självständighet

Begreppet oberoende diskuterades i samband med RL:s tillkomst i termer av *independence in fact*, vilket betyder att revisorn ska vara faktiskt oberoende, och *independence in appearance*, vilket innebär att revisorn ska vara synbart oberoende.<sup>63</sup> För att revisorn ska anses vara oberoende ska båda dessa kriterier vara uppfyllda. Utan det faktiska oberoendet hade tillförlitligheten till revisionen inte varit till mycket av värde. Det synbara oberoendet handlar om att andra, exempelvis bolagets intressenter, ska uppfatta revisorn som oberoende. Anledningen till att man uppställer krav på synbart oberoende har att göra med att det kan vara svårt att bedöma en enskild revisors karaktär. Därför framställs ytterligare kriterier om att revisorn utåt måste visa att han eller hon faktiskt är oberoende. Den bild som intressenterna får av revisorns oberoende utgör en stor del i hur de mäter kvaliteten och tillförlitligheten på revisionen.<sup>64</sup> RL 20§ stadgar att:

*"En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs."*

Vad lagstiftaren menar med begreppen opartiskhet och självständighet är revisorns faktiska oberoende. För att säkerställa en tillförlitlig revision diskuterades i förarbetena till den nya RL vikten av att komplettera det faktiska oberoendet med bestämmelser som garanterar revisorns synbara oberoende.<sup>65</sup>

---

<sup>61</sup> SOU 1999:43, s. 107

<sup>62</sup> Prop. 2000/01:146, s. 51

<sup>63</sup> Moberg, s. 83

<sup>64</sup> Diamant, s. 164 ff

<sup>65</sup> Prop. 2000/01:146, s. 57



#### 4.2.3 Allmänt om de svenska regelverken

De regelverk som tar upp frågan om självgranskning för AB hittar man i RL och i ABL. Den stora frågan i arbetet med att framställa en ny RL var just ifall revisorn skulle ha möjlighet att biträda klienten med andra uppdrag än revisionsverksamhet. Det var alltså självgranskningshotet som debatterades flitigt. Som tidigare nämnts ansåg regeringen att det inte skulle införas något generellt förbud mot den fristående rådgivningen.<sup>66</sup> Den viktigaste ändringen i lagen var istället införandet av ett nytt sätt att se på revisorns opartiskhet och självständighet i revisionsuppdrag. De gamla förbudslistorna togs bort och ersattes med en modell för analys av hot mot objektiviteten och av åtgärder som revisorn kan vidta för att minska eller eliminera hoten. Syftet med modellen är därmed att bidra till att ge ökad trovärdighet åt den finansiella information som offentliggörs.<sup>67</sup> Denna analysmodell finns nu i RL 21§ och stadgar att en revisor, för varje uppdrag i revisionsverksamheten, ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om det föreligger sådana omständigheter ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Det intressanta i paragrafen för denna uppsats är att om revisorn lämnat råd i en fråga som inte utgör revisionsverksamhet och som omfattas av granskningsuppdraget, anses detta vara en förtroenderubbande omständighet.

Även i ABL tas självgranskningsproblematiken upp. I 9 kap. 17§ ABL finns en jävskatalog som räknar upp ett antal situationer som medför att man inte kan vara revisor i bolaget. Bland annat får man inte vara revisor om man biträder vid bolagets bokföring eller om man är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen. Revisorns möjlighet att åta sig uppdrag som har med bokföring eller redovisning åt revisionsklienten begränsas därmed i stor utsträckning av regler i ABL.<sup>68</sup> Dessa begränsningar innebär att rådgivning som kan rubba förtroendet till uppdraget inte får tillhandahållas. Analysmodellen i RL ska för de situationer som inte faller in under ABL användas för att pröva gränsdragningen mellan vad som anses vara förtroenderubbande respektive icke förtroenderubbande rådgivning.<sup>69</sup> Det finns således ett samband mellan ABL:s jävsregler och analysmodellen i RL. Har revisorn överträtt gällande jävsbestämmelser har han eller hon även gjort sig skyldig till överträdelse av sina åligganden som revisor.<sup>70</sup> Dock är de rättsliga effekterna av ett förbjudet beroendeförhållande, som RL tar fasta vid, annorlunda än effekterna av jäv. Exempelvis innebär förekomsten av ett beroendeförhållande inte utan vidare att revisorn förlorar sin behörighet att genomföra uppdraget.<sup>71</sup>

---

<sup>66</sup> Prop. 2000/01:146, s. 51

<sup>67</sup> Promemoria, Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, s. 2

<sup>68</sup> Prop. 2000/01:146, s. 52

<sup>69</sup> SOU 1999:43, s. 13-14

<sup>70</sup> Diamant, s. 244

<sup>71</sup> Prop. 2005/06:97, s. 22

## 5. Revisionsrådgivning och jäv enligt ABL som självgranskningshot för bokförings- och redovisningsrådgivning

---

*Det är inte ovanligt att revisorn hamnar i situationer där han eller hon, inom ramen för uppdraget, kommer granska beslut och ekonomiska utfall som denne haft mer eller mindre inflytande över. En av de vanligaste överträdelserna av reglerna om oberoende är alltför långtgående inblandning i revisionsklientens bokföring och redovisning.<sup>72</sup> Detta kapitel ska närmare analysera innehållet i begreppet revisionsrådgivning och situationer där bokförings- och redovisningsrådgivning enligt ABL utgör självgranskningshot.*

### 5.1 Allmänt om bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot

Självgranskningshotet bygger som redan konstaterats på sambandet mellan rådgivning och ett efterkommande granskningsuppdrag. Bestämmelsen i RL 21§ omfattar alltså sådan rådgivning som revisorn eller någon till honom eller henne organisatoriskt närstående lämnat som sedan eventuellt kan leda till att ett självgranskningshot uppstår.<sup>73</sup> Bokförings- och redovisningsrådgivning, i den mån rådgivningen inte är att anse som revisionsrådgivning, utgör en omständighet som kan innebära ett självgranskningshot. Revisorns insatser får då en direkt effekt på det material han eller hon sedan ska granska.<sup>74</sup> Utöver de direkta självgranskningshoten måste även de indirekta beaktas. Ett sådant indirekt självgranskningshot kan uppstå när en till revisorn närstående person ingår i revisionsklientens ledning eller på annat sätt har deltagit i det arbete som revisorn ska granska.<sup>75</sup> Tittar man närmare på bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot är det varken i ABL eller RL uttalat vilken funktion förbudet ska fylla. En aspekt, som Adam Diamant lyfter fram, är att för att en tillfredsställande revision ska kunna genomföras måste revisorn ha intressenternas förtroende. Detta förutsätter att det inte på något sätt får misstänkas att revisorn har ett incitament att i sin granskning agera illojalt i förhållande till intressenterna. Självgranskningsreglerna ska därmed säkra att revisorn står fri från misstanken att om han eller hon på grund av att ha medverkat i upprättandet av handlingar, kan ha egna intressen som gör att han eller hon åsidosätter sina skyldigheter i arbetet. Revisorn ska alltså inte ha haft någon inblandning i upprättandet eller utformningen av det offentliga material som presenteras för intressenterna. Just redovisningen är den dokumentation som är nödvändig för att ett bolags intressenter ska kunna bedöma bolagets ställning. Förbudet mot att revisorn åtar sig revisionsuppdrag för de fall det finns risk för självgranskning, vare sig detta hot grundar sig på överträdelser av ABL:s jävsregler eller situationer som faller in under RL:s analysmodell, baseras övervägandet på att revisorn inte får ha för stort inflytande över utformningen av det material som ska granskas.<sup>76</sup> När det handlar om just hot som uppstår i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning är det inte självklart att dessa hot

---

<sup>72</sup> Diamant, s. 301

<sup>73</sup> Diamant, s. 297

<sup>74</sup> Diamant, s. 300

<sup>75</sup> Prop. 2000/01:146, s. 102

<sup>76</sup> Diamant, s. 301-303

hänförs till analysmodellens självgranskningshot. Anledningen till detta är att det finns andra regler som fångar upp vissa av dessa situationer innan det kan bli tal om hot enligt analysmodellens bestämmelser. Exempelvis fångar jävsreglerna i ABL 9 kap. 17§ upp ett stort antal av dessa situationer. Det är även viktigt att man skiljer mellan den tillåtna revisionsrådgivningen och fristående rådgivning. Det är endast det senare som faller in under analysmodellens bestämmelse. Därför ska först revisionsrådgivning och jäv enligt ABL i samband med bokföring och redovisning undersökas för att i nästa kapitel se vilka situationer som leder till att ett självgranskningshot enligt analysmodellen uppstår.

## 5.2 Revisionsrådgivning

För att kunna identifiera ett självgranskningshot avgränsas bestämmelsens tillämpningsområde genom att man skiljer mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet. Detta innebär, som tidigare konstaterats, att regelns tillämpningsområde bestäms av gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och övrig verksamhet. Regelns funktion blir därmed att förhindra att sådan verksamhet som revisorn utövar utanför kärnverksamheten negativt påverkar arbetet som utförs inom kärnverksamheten.<sup>77</sup> Inom kärnverksamheten är det dock tillåtet att lämna råd som faller in under den tillåtna revisionsrådgivningen. Detta innebär att denna typ av verksamhet inte leder till ett hot enligt självgranskningsbestämmelsen i analysmodellen.

För att kunna undersöka självgranskningshot som uppstår enligt analysmodellens regler måste alltså först de tillåtna bokförings- och redovisningsinsatserna sorteras bort. En naturlig utgångspunkt är att först och främst titta närmare på de krav som ställs på revisorn i samband med utförandet av de legala uppgifterna som definieras i ABL 9 kap. 3§. Genom dessa legala krav på revisionen har man uppställt en ram inom vilken revisorn får utföra sin granskning. Revisorn ska granska om klienten lever upp till krav som ställs samt rapportera om så inte är fallet.<sup>78</sup> I samband med denna granskning har revisorn inte bara en rätt utan även en skyldighet att lämna råd och förslag avseende bolagets redovisning.<sup>79</sup> Att biträda vid bokföringen innebär inte att revisorn är förhindrad att lämna upplysningar om de krav som lag och god redovisningssed ställer på redovisningen och inte heller att han eller hon inte får lämna förslag på utformning av redovisningssystem eller bokföringsåtgärder. Revisorn bör exempelvis kunna lämna förslag till rättelser av bokförda poster och förslag till åtgärder i samband med bokslut och upprättande av offentlig redovisning.<sup>80</sup> Revisorns åtagande i revisionsuppdraget är, förutom den revisionella granskningen, att lämna de råd som behövs för att klienten ska kunna fullgöra sina skyldigheter. Den kritiska gränsen för rådgivningen går här mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Vilka insatser som ska anses vara revisionsrådgivning styrs av vad som anses utgöra revision.<sup>81</sup> Man ska dock vara uppmärksam på att i enstaka fall kan rådgivning som normalt måste accepteras, utgöra ett

---

<sup>77</sup> Diamant, s. 318-319

<sup>78</sup> Diamant, s. 324 ff

<sup>79</sup> Prop. 2000/01:146, s. 40

<sup>80</sup> Aktiebolagslagen, en kommentar del 1, s. 45

<sup>81</sup> Diamant, s. 327 ff

hot mot oberoendet.<sup>82</sup> Därför måste revisorn, trots att rådgivningen i de flesta fall hade klassats som revisionsrådgivning, vara uppmärksam på att omständigheter i en enskild situation kan ändra detta. Att revisionsrådgivning i vissa fall kan ge upphov till ett självgranskningshot anser jag bero på att det finns risk för att revisorn kan få för mycket inflytande i bolaget som han eller hon ska granska. Det gäller därför att noga undersöka hur mycket råd som är lämpligt att lämna beroende på den enskilda situationen.

Utrymmet för revisorn att lämna råd inom bokförings- och redovisningsfrågor baseras på övervägandet att klienten själv måste besluta om och genomföra den grundläggande klassificeringen av affärshändelserna. Genom detta blir bolagsledningens ställningstagande till transaktionernas art och bokföringens innehåll så fast definierade att revisorn inte längre kan befaras ha något incitament att påverka något som han eller hon sedan ska granska.<sup>83</sup> För att förtydliga detta ska ett exempel ges genom RN:s tillsynsärende D 24/98. Där påpekade revisorn för företagsledaren att något bokslut inte hade upprättats för dotterbolaget. Trots detta visade inte företagsledaren något intresse av att åtgärda de brister som revisorn påtalat. Till slut upprättade revisorn själv, efter diskussioner med företagsledaren, bokslutet. RN menade att revisorn skriftligen skulle ha erinrat om skyldigheten att upprätta bokslut och om detta ej hade effekt skulle revisorn ha avsagt sig uppdraget. Genom att själv upprätta bokslutet överträdde revisorn jävsbestämmelserna i ABL.

I fallet ser man tydligt att revisorn har gått långt över vad den tillåtna revisionsrådgivningen innebär. Revisorn påpekade att man brustit i skyldigheten att upprätta bokslut vilket var rätt. Däremot kan råd inom detta område aldrig sträcka sig så långt som att revisorn tar saken i egna händer. Då försvinner helt tillförlitligheten för revisorns arbete. Tillförlitligheten till revisorns arbete kan alltså hotas i samband med fristående rådgivning. Det är just denna form av rådgivning som analysmodellen tar fasta på.

### 5.3 Jäv enligt ABL

ABL 9 kap. 17§ innehåller en lista på sju punkter som alla tar upp situationer som gör att man inte får vara revisor i ett bolag. Jävsbestämmelserna har civilrättslig karaktär. En revisor som är jävig förlorar omedelbart sin behörighet att vara revisor i bolaget där han eller hon är jävig.<sup>84</sup> Bestämmelserna utgör absoluta förbud och kan aldrig balanseras med hjälp av motåtgärder, så som fallet är enligt 21§ i RL.<sup>85</sup> I ABL:s jävskatalog är det endast punkterna två, fyra och fem som är av intresse för detta ämne men för att få en tydlig bild av hela jävskatalogen kommer hela paragrafens lydelse att presenteras:

---

<sup>82</sup> Prop. 2000/01:146, s. 102

<sup>83</sup> Diamant, s. 331

<sup>84</sup> Prop. 2005/06:97, s. 21

<sup>85</sup> Diamant, s. 279

*”Den får inte vara revisor som*

- 1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,*
- 2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,*
- 3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,*
- 4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,*
- 5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,*
- 6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller*
- 7. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.”*

För att kunna reda ut i vilka situationer revisorn anses vara jävig enligt reglerna i ABL måste man titta noggrant på innebörden av ovan nämnda punkter i denna paragraf. För det första får man inte vara revisor om man biträder vid bolagets bokföring. Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder som till exempel upprättande av årsredovisning och bokslut omfattas av begreppet.<sup>86</sup> Begreppet biträda måste också ges en klarare bild av. I förarbetena till 1975 års ABL sades att en revisor inte bör ta någon befattning med den löpande bokföringen. Precis som idag markerades detta i lagtexten såsom att jäv föreligger så snart revisorn biträder vid bokföringen. Vad detta innebär är att varje självständig befattning med den löpande bokföringen eller årsredovisningen som anses falla utanför begreppet råder ger upphov till jäv.<sup>87</sup> Som avsnittet om revisionsrådgivning visade är det viktigt att hålla isär den tillåtna rådgivningen och den fristående.

Den fjärde punkten i paragrafen tar upp frågan om byråjäv. Lagstiftaren har ansett att det är olämpligt att grundbokföringen anförtros personer från samma bokförings- och revisionsbyrå som den där revisorn är verksam. Jäv uppstår därmed för personer som är verksamma i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen. Däremot har ett bolag möjlighet att utse en person till revisor som är anställd på samma företag som den som hjälper bolaget med huvudbokföringen och avslutandet av den löpande bokföringen. En förutsättning för detta är dock att personen som hjälper till med dessa tjänster inte är överordnad revisorn.<sup>88</sup> Skillnaden mellan grundbokföring och huvudbokföring är att i grundbokföringen ska affärshändelserna bokföras så att de kan presenteras i registerordning och i huvudbokföringen presenteras de i systematisk ordning.<sup>89</sup> Det har dock förekommit diskussioner där regeringen konstaterat att distinktionen mellan grundbokföring och huvudbokföring inte längre är ändamålsenlig. Anledningen är att när bokföring sker med hjälp av dator ger en och samma

---

<sup>86</sup> Moberg, s. 87

<sup>87</sup> Aktiebolagslagen, en kommentar del 1, s. 45

<sup>88</sup> Prop. 1975:103, s. 792

<sup>89</sup> BFL 5 kap. 1§

bokföringsåtgärd upphov till både grundbokföring och huvudbokföring.<sup>90</sup> Detta gränsdragningsproblem var en av anledningarna till att bestämmelserna om byråjäv ändrades. Regeringen ansåg att byråjävbestämmelserna skulle utvidgas så att jäv förelåg så snart någon av revisorns kollegor skötte en klients bokföring, vare sig det handlade om grundbokföring eller huvudbokföring.<sup>91</sup> Dessa hårdare regler skulle däremot inte gälla för alla AB utan regeringen valde att dra en gräns mellan stora och mindre AB.<sup>92</sup> Bakgrunden till detta var att regeringen generellt sett inte ansåg att kombiuppdrag ledde till bättre revision. De menade att kombiuppdrag kunde medföra en risk att revisorn alltför mycket förlitar sig på den redovisning som upprättats av hans eller hennes medarbetare. Detta antagande fann stöd hos RN:s erfarenhet åtminstone vad gällde små AB. Däremot ansåg man att en skärpning av byråjävbestämmelserna endast skulle ske i större AB. En anledning till detta var att minskade möjligheter att samordna redovisningstjänster och revision kunde medföra kostnadsökningar. Detta ansågs däremot för de större AB vara försumbart.<sup>93</sup> Frågan var då hur man skulle dra gränsen mellan de större AB för vilka byråjävbestämmelserna skulle skärpas, och övriga AB. En av utgångspunkterna i resonemanget utgick från EG- rekommendationen och man ansåg att åtminstone företag som var av allmänt intresse skulle omfattas av de hårdare reglerna. Slutligen drogs gränsen till att omfatta företag som på grund av sin storlek eller på grund av börsnotering ska ha minst en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.<sup>94</sup> Detta innebär att AB, utöver om dess aktier är noterade vid en börs, ska ha en sådan revisor om det uppfyller mer än ett av följande tre kriterier:

- ”1. Medelantalet anställda i aktiebolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50.*
- 2. Värdet av aktiebolagets tillgångar enligt balansräkningarna (balansomslutningen) för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 25 miljoner kronor.*
- 3. Nettoomsättningen i aktiebolaget enligt resultaträkningarna för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 50 miljoner kronor.”*<sup>95</sup>

Dessa hårdare byråjävbestämmelser gäller alltså för de större AB utan undantag. Förslaget innebär däremot inte att revisorns möjlighet att utföra revisionsrådgivning påverkas. Denna form av rådgivning kan fortfarande röra klientens redovisningsfrågor.<sup>96</sup>

De skärpta bestämmelserna om byråjäv gäller inte för mindre AB. De oberoendehot, som faktiskt kan inträffa, som kombiuppdragen i små AB innebär bör hanteras inom ramen för RL:s analysmodell för identifiering och undanröjande av förtroendeskadliga förhållanden.<sup>97</sup> Jäv enligt ABL föreligger så snart någon av revisorns kollegor på

---

<sup>90</sup> Prop. 2005/06:97, s. 25

<sup>91</sup> Prop. 2005/06:97, s. 25

<sup>92</sup> Prop. 2005/06:97, s. 28

<sup>93</sup> Prop. 2005/06:97, s. 25-26

<sup>94</sup> Ibid

<sup>95</sup> Ibid

<sup>96</sup> Prop. 2005/06:97, s. 27

<sup>97</sup> Prop. 2005/06:97, s. 29

revisionsbyrån biträder det reviderade bolaget med någon del av grundbokföringen. Bestämmelsen hindrar dock endast den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen att vara revisor. Jäv enligt ABL föreligger däremot inte om revisorn är verksam i samma koncern eller revisionsgrupp. Frågan om revisorn i denna situation kan inneha uppdraget får istället prövas enligt RL.<sup>98</sup> I RL 2§ definieras begreppet revisionsgrupp som en grupp av företag där minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning, anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap. I samma paragraf definieras även begreppet revisionsföretag som en enskild näringsidkare, enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag som en revisor utövar revisionsverksamhet i. Om det föreligger omständigheter som skulle kunna rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet ska hänsyn inte bara tas till revisorns och revisionsföretagets egna förhållanden utan även till förhållanden som kan uppstå i andra företag inom revisionsgruppen. Revisorn kan därför förhindras från att åta sig ett uppdrag om någon i revisionsgruppen lämnat omfattande rådgivning till revisionsklienten.<sup>99</sup> Bestämmelserna om byråjäv utesluter inte heller att andra personer, verksamma vid samma revisionsbyrå som revisorn, bistår bolaget med redovisningstjänster. Det finns dock en begränsning som innebär att tjänsterna inte får avse bolagets grundbokföring.<sup>100</sup>

Som ABL:s 9 kap. 17§ utvisar kan jäv uppstå i ett flertal olika situationer vilka man som revisor måste vara uppmärksam på. Reglerna finns där för att hindra att revisorn blir inblandad i bolagets verksamhet på sådant sätt att han eller hon kommer att granska sitt eget arbete. Eftersom revisorn ska fungera som intressenternas kontrollant är det av största vikt att man separerar den förvaltande funktionen från den kontrollerande.<sup>101</sup> I avsnitten nedan ska ett flertal tillsynsärenden redogöras för som alla tar upp situationer där jäv enligt ABL förekommit.

### 5.3.1 Jäv på grund av revisorns egen inblandning

Som ABL:s 17§ punkt 2 stadgar får man inte vara revisor om man biträder vid bolagets bokföring. I tillsynsärendet D 42/03 har revisorn A-son uppgett att han mottagit balans- och resultaträkning, huvudbok och verifikationer från sina klienter. Dessa handlingar har A-son granskat och lämnat förslag till omföringar som krävs för ett korrekt bokslut. A-son har även upprättat årsredovisningar vilket skett i samråd med klienten. RN har även granskat A-sons dokumentation vilken visar sig vara väldigt bristfällig. Det gick inte att utläsa att han i något fall upprättat vare sig riskanalyser, granskningsplaner eller oberoendeanalyser. RN:s sammanfattande bedömning ledde fram till att A-sons auktorisation upphävdes. Anledningen till detta beslut var bland annat att A-son brutit mot jävsbestämmelsen i ABL.

---

<sup>98</sup> Promemoria, Några frågor om revision, s. 60-61

<sup>99</sup> Prop. 2000/01:146, s. 49

<sup>100</sup> Promemoria, Några frågor om revision, s. 54

<sup>101</sup> Diamant, s. 281-282

I ärende D 34/04 finner RN dokument som visar att A-son utfört vissa av de beräkningar som krävs för att utifrån en så kallad råbalans komma fram till ett bokslut. De fann även bokslutsbilagor som A-son upprättat. A-son uppgav att grundmaterialet till samtliga bokslutsbilagor tagits fram av respektive klient och att hans insats endast bestod av renskrifter och kompletterande anteckningar. Även här utgår RN:s bedömning från ABL 9 kap. 17§ med motiveringen att RN inte kunde dra någon annan slutsats, baserat på det material som de tillsänts, än att A-son upprättat bokslutsbilagor och årsredovisningar åt sina klienter vilket innebar att han lämnat sådant biträde som 17§ i ABL:s 9 kap. tar fasta vid. Genom detta agerande åsidosatte A-son sina skyldigheter som revisor och tilldelades varning.

I ärende Dnr 2004-1533 var det en av A-sons kollegor som utsågs till huvudansvarig för uppdraget varmed A-son påbörjade arbetet med bolagets bokslut. Detta arbete kunde däremot inte slutföras på grund av att det saknades uppgifter och i februari 2003 kontaktade bolaget revisionsbyrån för att meddela att bolaget skulle bli tvunget att tvångslikvideras om inte årsredovisningen för 2001 skickades in omgående. Den huvudansvarige revisorn var då på semester och skulle inte hinna tillbaka i tid för att slutföra arbetet. A-son tog därför på sig detta ansvar och lät en assistent på byrån upprätta det slutliga förslaget på bokslut och årsredovisning som A-son tidigare arbetet med. A-son slutförde därefter revisionen och undertecknade revisionsberättelsen. RN:s bedömning blev som i fallen ovan på grund av att A-son avgett revisionsberättelse trots att han själv upprättat delar av bolagets bokföring. Ingen hänsyn togs till de speciella omständigheter som förelåg.

#### *Kommentarer:*

Tillsynsärendena visar vikten av att skilja mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Självgranskningshotet är direkt inriktat på den fristående rådgivningen och blir som sagt tillämplig så snart rådgivningen omfattar granskningsuppdraget. Självklart kommer sådana situationer att leda till att tillförlitligheten av revisionsarbetet blir lidande eftersom revisorn granskar sitt eget arbete. I fallen ovan har revisorn upprättat både årsredovisningar och bokslut vilket är starka brott mot jävsreglerna i ABL. I ABL 9 kap 3§ står det uttryckligen att bland annat årsredovisning och bokföring ska granskas vilket innebär att man som revisor inte kan vara med och upprätta dessa handlingar. Här blir självgranskningshotet alltför stort och tydligt eftersom dessa handlingar absolut omfattas av granskningsuppdraget. Det innebär därför ett tydligt hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. I ärende Dnr 2004-1533 ser vi att man inte heller kan påbörja arbete med bokslut och sedan överlåta detta arbete till någon annan. Det är viktigt att man som revisor inte har haft någon som helst inblandning i arbete som har med bokföring att göra, utöver vad som är tillåtet. Syftet med revisionen är att höja tillförlitligheten på ekonomisk information vilket knappast görs om revisorn granskar sina egna insatser. Hela syftet med revisionen går förlorad om revisorn inte tar självgranskningshotet på allvar. I förarbetena till RL sägs att fristående rådgivning som omfattas av granskningsuppdraget inte är tillåtet men att råd som är av enkel och okomplicerad karaktär normalt inte rubbar förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.<sup>102</sup> Därför är det svårt att uttryckligen komma

---

<sup>102</sup> Prop. 2000/01:146, s. 62



fram till en slutsats som anger vad gällande rätt är. Man måste se varje situation för sig och med hjälp av revisorns egen erfarenhet och god revisionsred, bedöma om självgranskningsshot föreligger. Däremot kan man genom RN:s bedömningar i fallen ovan konstatera att man inte kan hjälpa till med bokföring, bokslut och årsredovisningar. Detta är för stora och betydelsefulla poster för att man ska kunna bedöma råden och hjälpen med detta som enkla och okomplicerade. Dessutom är det enligt jävskatalogen i ABL direkt förbjudet att biträda eller utföra något som har med bokföring, bokslut eller årsredovisningar att göra.

### 5.3.2 Jäv på grund av medarbetares inblandning

Under detta avsnitt är det inte revisorns egen inblandning som varit orsaken till att jäv uppstått utan det är på grund av medarbetare. En revisor måste vara uppmärksam på att situationer som rubbar förtroendet kan uppstå även om revisorn själv inte varit orsaken. I ärende D 32/04 framgår att A-sons assistent upprättat bokslut och årsredovisningar för bolaget ifråga. A-son anförde att när han erhöll uppdraget var det meningen att han själv och assistenten skulle ingå i revisionsteamet men eftersom de båda sade upp sig och övergick till en annan byrå där de endast var tre personer anställda, gjorde det att möjligheterna till att utforma ändamålsenliga arbetsfördelningar var begränsade. Detta var anledningen till att revisorsassistenten även kom att biträda bolaget med visst avstämningsarbete eftersom det inte fanns någon inom bolaget som kunde göra detta. Assistenten tog även fram årsredovisning åt bolaget med hjälp av den tredje medarbetaren i byrån. RN ansåg att A-son brutit mot jävsbestämmelserna i ABL genom att anlita någon som biträdde vid det reviderade bolagets bokföring. RN kunde inte dra någon annan slutsats än att assistenten varit delaktig i upprättandet av bokslut och årsredovisning vilket innebar att assistenten måste anses vara jävig. RN dömde enligt ABL (1975) 10 kap. 16§ punkt 2 och 17§ som tog upp situationen att man inte fick anlita biträde som inte var behörig att vara revisor vilket man inte var om man biträdde vid bolagets bokföring. Detta är den situation som idag stadgas i ABL 9 kap. 17§ där det framgår att en revisor inte får anlita någon som biträder vid de reviderade bolagens bokföring.

I fallet Dnr 2001-1376 framgick av A-sons dokumentation att revisionsmedarbetare och bokslutsupprättare varit en och samma person. Enligt A-son gällde normalt att en av medarbetarna upprättade bokslut och årsredovisningar åt klienterna medan den andra medarbetaren biträdde A-son vid revisionen. Anledningen till att detta inte varit fallet i de uppdrag RN granskat var på grund av den ena medarbetarens ledighet. RN dömde precis som i fallet ovan enligt ABL (1975) 10 kap. 16 och 17§§. Det framgick att A-son i hög grad förlitat sig på medarbetarnas arbete på grund av att han inte själv kunde visa att han utfört egna självständiga granskningsinsatser.

#### *Kommentarer:*

I dessa situationer är risken att granskningen inte kommer att utföras lika noggrant och utförligt eftersom det är medarbetare till revisorn som varit inblandade. Det blir alltså ett indirekt självgranskningsshot. Även detta bryter mot ABL:s jävsbestämmelser. I fall D 32/04 valde RN att bedöma situationen enligt 1975 års ABL 10 kap. 17§ som stadgade att

man inte fick anlita någon som inte var behörig att vara revisor. Detta kan ge sken av att revisorn anlitat någon utomstående för i vilket fall så kallat byråjäv inte skulle ha varit aktuellt. Av fallet framgår dock bland annat att det är en assistent som tillsammans med en tredje medarbetare varit delaktig vilket aktualiserar frågan om byråjäv. En utgångspunkt för hur man ska bedöma byråjäv är att revisorns all direkta eller indirekta inblandning i bolagets redovisning ger upphov till hot mot oberoendet. Regeringen menar att kombiuppdrag medför en risk för att revisorn alltför mycket förlitar sig på den redovisning som upprättats av medarbetare.<sup>103</sup> Ett kombiuppdrag är exempel på något som hotar det synbara oberoendet på grund av att man inte framstår som opartisk. Särskilt problematiskt kan det bli när en person på revisionsbyrån deltar i upprättande av bokslut och årsredovisningar. RN:s erfarenhet visar på att revision som utförts inom ramen för ett kombiuppdrag ofta har sämre kvalitet på grund av att revisorn förlitar sig för mycket på medarbetarna.<sup>104</sup> Mellan medarbetare skapas relationer vilket i sin tur leder till att man förlitar sig på deras arbeten och slutsatser. Kanske inte lika mycket som om man hade utfört arbetet själv men säkert inte långt därifrån. Detta kommer därför att rubba förtroendet för revisionen. Fallen visar tydligt att hur revisorn väljer att organisera sitt arbete är av stor betydelse. Revisorn måste se till så att arbetet organiseras på ett sätt som inte bryter mot reglerna om jäv i ABL. Görs inte detta blir slutsatsen av att låta medarbetare ta del i bolagets redovisning därför att granskningens tillförlitlighet sjunker till samma nivå som om revisorn granskat sitt eget arbete. Revisorn måste därmed beakta sig själv såväl som andra. Gällande rätt i dessa situationer där medarbetare är inblandade är svårt att formulera. Som huvudregel gäller att medarbetare inte kan lämna råd eller utföra handlingar i större utsträckning än vad revisorn kan. Man arbetar i team vilket innebär att alla måste vara oberoende i förhållande till klienten och det som ska granskas.

### 5.3.3 Jäv på grund av närstående relationer

I D 12/03 framkommer av utredningen att A-sons fru, som driver en redovisningsbyrå, har utfört redovisningstjänster åt några av A-sons klienter. Klienterna lämnade bland annat balans- och resultaträkningar samt underlag avseende periodiseringar, avskrivningar och varulager till A-sons fru. A-son menade att klienterna själva skötte den löpande redovisningen och att hans fru endast rådfrågades av klienten om vilka omföringar som var nödvändiga för att komma fram till ett slutligt bokslut. Härefter skrev hon ut årsredovisningen varför A-son menade att redovisningsbyrån endast fungerat som skrivbyrå. Han menade att råden som lämnats hörde till revisionsrådgivningen och var av sådan karaktär att han själv skulle kunna ha lämnat dem. Vad gäller det faktum att A-son ansåg att han själv hade kunnat lämna dessa råd påpekade RN att råden som lämnats gick långt utöver det man godtar som tillåten rådgivning. RN ansåg även att A-son brutit mot jävsreglerna i ABL på grund av att där stadgas att man inte får vara revisor om man är gift med en person som biträder vid bolagets bokföring.

I fallet Dnr 2005-1683 har A-sons son upprättat årsredovisningar till A-sons klienter. I ett yttrande över RN:s promemoria i SUT- ärendet uppgav A-son att årsredovisningar inte

---

<sup>103</sup> Prop. 2005/06:97, s. 25

<sup>104</sup> Promemoria – Några frågor om revision, s. 56-57

längre upprättades inom hans byrå utan att de berörda klienterna blev istället hänvisade till redovisningsbyråer. RN hänvisade till jävsreglerna i ABL som stadgar att man inte får vara revisor om någon släkting biträtt vid bolagets bokföring. A-son meddelades varning.

*Kommentarer:*

Jäv på grund av närstående relationer följer samma princip som jäv på grund av medarbetares inblandning. Det handlar alltså om att granskningen inte kommer att bli lika noggrant genomförd som om man inte hade haft någon anledning alls att lita på den person som bistått med råd och utförande av dylika handlingar som exempelvis bokslut och årsredovisningar. Att revisorns fru och son upprättar bokslut är i och för sig inte samma sak som att revisorn själv gjort det men skillnaden ur självgransknings- och oberoendesynpunkt är inte så stor. Risken är att revisorn förutsätter att hans fru respektive son gjort ett bra arbete och väljer att koncentrera sig på bolag där han inte känner personalen på redovisningsbyrån. Alltså precis som om han hade lämnat råden eller utfört boksluten själv. Revisionsstandarden ISA 240 ställer krav på att man ska beakta risken för oegentligheter i finansiella rapporter. Standarden lägger stark betoning på att revisorn ska ha en professionellt skeptisk inställning genom hela revisionen, särskilt ifall revisorn har tidigare erfarenhet av ärligheten och integriteten hos de personer som styr bolaget.<sup>105</sup> Denna skeptiska inställning förutsätter jag även måste tillämpas på de personer som sköter bolagets redovisning för att revisionen ska bli tillförlitlig. Risken är att man som revisor inte klarar av att granska arbetet av någon man har en privat närstående relation med utifrån den skepticism som fordras för att revisionen ska vara av värde. Gällande rätt för dessa situationer blir även här en bedömningsfråga från fall till fall. Som huvudregel kan man inte vara revisor i ett bolag om det finns någon relation som gör att förtroendet för opartiskheten och självständigheten minskar.

#### **5.4 Några slutsatser**

I alla fall som presenterats visas tydliga avsteg från jävsreglerna i ABL. I jävskatalogen står det uttryckligen uppräknat ett antal olika förtroenderubbande situationer som fångar upp många av de hot som kan uppstå i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning. När revisorn själv har varit inblandad blir självgranskningshotet klart och tydligt. Om en revisor granskar sina egna insatser kommer det färdiga granskningsarbetet inte att vara till mycket av värde. Bolagets intressenter kommer inte att kunna lita på den information som lämnas eftersom revisorn inte kommer att framstå som en opartisk och oberoende granskare, vilket är en förutsättning för en tillfredsställande revision och ett fungerande näringsliv. För de jävssituationer som uppkommer till följd av att revisorn varit verksam i samma företag som den som biträder vid bolagets grundbokföring eller är släkt med någon som biträder vid bolagets bokföring handlar självgranskningshotet i princip om samma sak som vid revisorns egen inblandning, nämligen att revisorn inte kommer att framstå som en oberoende granskare. Sättet att se på situationen är däremot annorlunda. Jag anser att självgranskningshotet uppstår på grund av de personliga relationer som bildas mellan revisorn och medarbetare respektive släktingar.

---

<sup>105</sup> FAR info nr. 3, 2004

Anledningen till detta är att det både i tillsynsärenden, som nyss presenterats och som kommer att presenteras, och i förarbeten uttryckligen står, i alla fall när det gäller byråjäv, att risken är att revisorn i för stor utsträckning litar på dessa personer vilket leder till att han eller hon minskar sitt eget granskningsarbete.<sup>106</sup> Precis som att revisorn inte är oberoende och objektiv när han eller hon granskar sina egna insatser kommer samma dilemma uppstå för granskning av medarbetare eller närstående. Det indirekta självgranskningshot som uppstår är precis lika allvarligt som ett direkt.

---

<sup>106</sup> Prop. 2005/06:97, s. 25

## 6. Självgranskningshot i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning enligt analysmodellen

---

*I detta kapitel ska en närmare granskning av analysmodellens självgranskningsbestämmelse utföras. Först ska bestämmelsens uppbyggnad och komponenter presenteras varefter ett antal tillsynsärenden som visar att, trots övriga regelverks räckvidd kring självgranskning av bokförings- och redovisningsrådgivning, finns det ett antal situationer där RL:s analysmodell ska användas. Vid en första anblick kan det synas som att självgranskningshot i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning inte kan uppstå på grund av att jävskatalogen i ABL täcker upp för alla dessa situationer och övrig rådgivning är inom ramen för den tillåtna revisionsrådgivningen. Dock är så inte fallet.*

### 6.1 Analysmodellens bestämmelser rörande självgranskning

Paragrafen är utformad som en presumtionsregel vilket innebär att revisorn måste avböja eller avsäga sig revisionsuppdrag så fort förtroenderubbade omständigheter föreligger, om det inte genom motåtgärder går att eliminera denna förtroenderisk. För att detta ska uppnås ska revisorn vid varje uppdrag använda analysmodellen för att granska förhållanden som kan rubba tilltron till hans eller hennes oberoende. Modellen innehåller även regler om dokumenteringsskyldighet av analysen för att RN i efterhand ska kunna kontrollera om en tillräckligt tillfredsställande analys utförts. Presumtionsregeln är utformad så att den inte enbart omfattar revisorn utan även andra personer som är verksamma på samma revisionsbyrå. Anledningen till detta är att omvärldens förtroende för revisorn kommer att påverkas av om någon som revisorn arbetar med står i beroendeställning till klienten i fråga. Det är alltså inte bara när revisorn själv har kopplingar till klienten som förtroendet för revisionen kan minska.<sup>107</sup> Om inga hot går att identifiera är revisorn fri att utföra revision åt bolaget. Revisorn måste dock vara uppmärksam på att något eller flera av dessa hot kan uppstå under resans gång.

Självgranskning är en omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns arbete eftersom rådgivningen kan leda till att revisorn får för mycket inflytande i bolaget som ska granskas. Det finns två olika typer av självgranskning. Det ena är om revisorn själv eller någon i revisionsgruppen gjort ställningstaganden i samband med granskningsarbetet vars riktighet revisorn måste pröva. Denna typ av självgranskning som är en följd av revisionsuppdraget måste i princip alltid godtas.<sup>108</sup> Endast om det föreligger särskilda omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorn anses det otillåtet. Den andra formen av självgranskning handlar om att revisorn eller någon i revisionsgruppen lämnat fristående rådgivning i en fråga som revisorn under granskningsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till. Denna situation innebär ett starkt hot mot oberoendet varför presumtionsregeln alltid bör tillämpas.<sup>109</sup> Därmed inte sagt att det inte är tillåtet. Presumtionsregeln medför att revisorn blir skyldig att avsäga eller avböja uppdraget om det i det enskilda fallet finns anledning att ifrågasätta opartiskheten och självständigheten och detta hot inte går att eliminera. Svenska Revisorsamfundet SRS har även påpekat att i

---

<sup>107</sup> Prop 2000/01:146, s. 59 ff

<sup>108</sup> Prop 2000/01:146, s. 62

<sup>109</sup> Ibid

de fall en revisor lämnar upplysningar om gällande regler och rekommendationer och svarar på frågor om hur dessa ska tillämpas i en konkret situation, är detta inte att anse som rådgivning.<sup>110</sup> Paragrafen avslutas med en generalklausul som ska fånga upp alla övriga situationer som kan vara av sådan art att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet rubbas.

### 6.1.1 Identifiering av hotet

För varje nytt uppdrag ska revisorn, i enlighet med analysmodellen, undersöka om eventuella hot föreligger och identifiera dessa. Självgranskningshot kan uppstå i ett flertal olika situationer som revisorn måste vara uppmärksam på. Upprättande av räkenskaper och redovisning är en sådan situation. Självgranskningshotet existerar då exempelvis revisorn eller en medarbetare deltar i upprättandet av klientens handlingar. Hur starkt hotet är beror på i vilken utsträckning personerna varit involverade i processen och graden av allmänt intresse. Självgranskningshotet som uppkommer i denna situation anses alltid för betydande för att möjliggöra deltagande i processen om inte hjälpen endast är teknisk eller mekanisk och råden endast är informativa.<sup>111</sup> I ABL 9 kap. 17§ stadgas bland annat att man inte får vara revisor om man är verksam vid samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen. Detta innebär byråjäv och är alltså inte tillåtet. Däremot utesluter inte reglerna om byråjäv att andra personer, verksamma vid samma byrå, biträder bolaget med andra redovisningstjänster.<sup>112</sup> Det finns dock undantag vilket innebär att det är graden av allmänt intresse som styr. Det innebär att om den som är revisor är verksam i samma revisionsföretag som någon som biträder ett bolag som på grund av sin storlek eller på grund av börsnotering ska ha minst en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen, kan revisorn inte revidera detta bolag. Bestämmelserna för byråjäv är alltså hårdare i större bolag än i små.<sup>113</sup>

Analysmodellens bestämmelser ska användas när rådgivning som lämnats är av betydelse för granskningsuppdraget. Detta ger upphov till frågan om alla insatser som revisorn vidtar ska beaktas eller om det ska uppställas kvalitativa krav på rådgivningsinsatsen. Ses kopplingen mellan rådgivning och granskning som formell så är bestämmelsen tillämplig så fort revisorn vidtar någon som helst fristående åtgärd gentemot klienten. Den andra tolkningsmöjligheten är att det ska finnas en materiell koppling som uppstår genom att rådet är av sådan betydelse för klienten att det kommer att omfattas av de krav på granskning som ställs på revisorn.<sup>114</sup> Av analysmodellens konstruktion framstår sambandet som tämligen formellt. Detta innebär att så snart revisorn lämnat fristående råd till en klient så slår presumtionen om ett hot mot oberoendet till. Rådgivningsinsatsens karaktär saknar därmed betydelse vid tillämpning av bestämmelserna.<sup>115</sup>

---

<sup>110</sup> Prop 2000/01:146, s. 62

<sup>111</sup> Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer, s. 9

<sup>112</sup> Prop. 2005/06:97, s. 22

<sup>113</sup> Prop. 2005/06:97, s. 24

<sup>114</sup> Diamant, s. 337

<sup>115</sup> Diamant, s. 339

### 6.1.2 Eliminering och motåtgärder

Revisorn ska, som tidigare nämnts, avböja eller avsäga sig uppdrag om han eller hon lämnat fristående rådgivning i en fråga som omfattas av granskningsuppdraget. Trots detta stadgar RL 21§ andra stycket att revisorn inte behöver avsäga sig uppdraget om det föreligger särskilda omständigheter eller har vidtagits åtgärder som medför att det inte längre finns någon anledning att ifrågasätta opartiskheten eller självständigheten. Detta innebär att man som revisor har möjlighet att om det går, eliminera självgranskningshotet till en nivå som gör det acceptabelt. Presumptionsregeln går att bryta. För det första bör presumptionen brytas om det i det enskilda fallet faktiskt inte finns någon anledning att betvivla revisorns opartiskhet och självständighet. För det andra bör presumptionen brytas om det står klart att planerade eller vidtagna åtgärder säkerställer förtroendet. Vilka åtgärder som är tillräckliga beror på situationen men klart är att ju starkare hotet är desto starkare motåtgärder fordras. I vissa situationer kan byrånterna åtgärder vara tillräckliga och i andra måste externa kontrollåtgärder tillämpas.<sup>116</sup>

### 6.1.3 Dokumentation av hotet

RL 24§ tar upp revisorns skyldighet att dokumentera hotet. Revisorn ska dokumentera så att man i efterhand kan kontrollera att revisionen utförts enligt god revisionssed. Dokumentationskravet gäller för sådant som tillhör revisionsverksamheten men även om man lämnar fristående rådgivning.<sup>117</sup> Har fristående rådgivning lämnats ska man dokumentera vilka personer som lämnat rådgivning och innebörden av förslagen som lämnats. Även ersättningen för rådgivningsuppdraget ska framgå. Detta gäller endast rådgivning som inte är av enklare slag.<sup>118</sup> Dokumentationen ska även innehålla alla förhållanden som är av betydelse för analysmodellen. Det innebär att man ska dokumentera vilka förtroenderubbande omständigheter som identifierats och vilka åtgärder som vidtagits för att neutralisera dessa hot. Detta gör att man i efterhand kan kontrollera att analysen utförts på ett korrekt sätt.<sup>119</sup>

## 6.2 Självgranskningshot enligt analysmodellen

I EG-kommissionens rekommendation, *Revisorers oberoende i EU: grundläggande principer*, sägs följande om självgranskningshot i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning:

*”Upprättande av räkenskaper och redovisning  
Ett självgranskningshot existerar då en revisor, ett revisionsbolag, ett företag i ett nätverk eller en partner, chef eller anställd i dessa deltar i upprättandet av revisionsklientens räkenskaper eller redovisning. Hur betydande hotet är beror på utsträckningen av dessa personers involvering i processen och graden av allmänt intresse.*

---

<sup>116</sup> Prop. 2000/01:146, s. 63-64

<sup>117</sup> RS 230 – Dokumentation, p. 2SE s. 362

<sup>118</sup> RNFS 2001:2, 4§

<sup>119</sup> Prop. 2000/01:146, s. 65 ff

*Självgranskningshotet anses alltid vara för betydande för att möjliggöra deltagande i upprättandeprocessen, om inte den tillhandahållna hjälpen endast är av teknisk eller mekanisk karaktär och de råd som ges endast är av informativ karaktär.*

*När det gäller lagstadgad revision av kunder som är företag av allmänt intresse anses emellertid tillhandahållande av någon annan sådan hjälp än den som ligger inom ramen för revisionsmandatet orsaka en oacceptabelt hög risk för oberoendet, och bör därför förbjudas.”*

Som jag i inledningen till detta kapitel nämnde kan det vid en första anblick synas som att självgranskningshot i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning inte kan uppstå på grund av att jävskatalogen i ABL täcker upp för alla dessa situationer och övrig rådgivning är inom ramen för den tillåtna revisionsrådgivningen. Jag ska nu visa att det trots allt finns ett antal olika situationer som leder till självgranskningshot inom detta område och som inte fångas upp av andra regelverk. Exempelvis skiljer sig jävsbestämmelserna i ABL och förbudet av att vara i ett beroendeförhållande till sin klient åt genom att förekomsten av ett beroendeförhållande inte utan vidare leder till att revisorn förlorar sin behörighet att genomföra uppdraget.<sup>120</sup> Därför är det viktigt att man kan skilja dessa olika situationer från varandra. Nedan ska ett antal olika situationer identifieras och redogöras för.

### 6.2.1 Självgranskningshot på grund av revisorn

Faktum är att när det gäller självgranskningshot som uppstår på grund av revisorns egen inblandning kvarstår inte några direkta situationer som kan utgöra ett förtroenderubbande hot. Anledningen till detta är att dessa situationer, som kan uppstå i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning, täcks av jävskatalogen i ABL. Däremot kvarstår den andra delen i analysmodellen, nämligen generalklausulen som tar fasta på övriga förtroenderubbande förhållanden. En sådan förtroenderubbande situation kan uppstå i de fall revisorn innehar revisionsuppdrag samtidigt i en redovisningsbyrå och i denna byrås redovisningsklienter. Denna praxis utvecklades i samband med lagen om revisorer och gäller även vid tillämpning av RL.<sup>121</sup> Tillsynsärendena D 21/04, D 17/05 och D 41/05 innehåller alla situationer som kan klargöra för när revisorns egen inblandning på detta sätt utgör hot i samband med RL.

Disciplinärendet D 21/04 handlar om A-son som är vald revisor i en redovisningsbyrå som i sin tur sköter redovisningen åt fyra av hennes revisionsklienter. Hon har själv till RN uppgett att hon anser sig vara helt opartisk och självständig i sitt arbete. RN bedömde situationen genom att ta fasta på RL 21§ om opartiskhet och självständighet. I bedömningen skriver RN att de i ett flertal tidigare beslut i disciplinärenden har uttalat att förtroendet för en revisors opartiskhet och självständighet kan rubbas av att revisorn innehar revisionsuppdrag i en redovisningsbyrå samtidigt som man har andra klienter som anlitar denna byrå. Eftersom det inte framkommit att några motåtgärder vidtagits

---

<sup>120</sup> Prop. 2005/06:97, s. 22

<sup>121</sup> Dnr 2004-779





## 6.2.2 Självgranskningshot på grund av närstående relationer

Precis som i fallen under jäv enligt ABL kan självgranskningshot i samband med närstående relationer uppstå som faller in under RL:s bestämmelser. I dessa situationer blir således analysmodellen tillämplig. Indirekta hot behöver inte beröra situationer där revisorn faktiskt har haft något med klientens bokföring eller redovisning att göra. Trots detta kan hot uppstå. Som nämns i förarbetet till RL måste även indirekta självgranskningshot beaktas för att säkerställa att revisorn utfört sitt arbete på ett sätt som säkerställer revisorns opartiskhet och självständighet.<sup>123</sup> Som exempel på indirekta självgranskningshot tar man i förarbetet till RL upp situationer där närstående personer ingår i revisionsklientens ledning eller som på annat sätt har deltagit i det arbete som revisorn sedan ska granska.<sup>124</sup> Tillsynsärendet D 11/05 är exempel på en sådan situation.

I ärendet framkommer att anställda i redovisningsbyråer som ingår i en koncern, ägda av A-sons fru, upprättar bokslut och årsredovisningar till en stor del av A-sons klienter. A-son uppgav även att redovisningsbyrån skötte huvudbokföring åt ett antal av hans klienter. Vad gäller dokumentationsskyldigheten så saknas oberoendeanalyser och anledningen till detta var enligt A-son att hans oberoende var självklart. RN bedömde situationen med hjälp av 21§ RL. Eftersom förhållandet i fråga var av sådan art att det kunde rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet borde A-son ha av sagt sig uppdraget. Dessutom ska tillfredsställande dokumentation finnas tillgänglig enligt 24§ samma lag. RN meddelade A-son varning på grund av att det förhållande att hans fru var ägare till de redovisningsbyråer som skötte bokföring åt hans klienter utgjorde en förtroenderubbande omständighet.

### *Kommentarer:*

Analysmodellen innehåller som sagt bestämmelser som ska trygga revisorns oberoende. Bestämmelsen om självgranskning blir tillämplig så fort revisorn eller någon annan i revisionsgruppen lämnat fristående rådgivning. Detta är direkta självgranskningshot men som konstaterats måste även de indirekta beaktas. Precis som i fallen om jäv enligt ABL består självgranskningshotet här i att det finns en stor risk att revisorn kommer förlita sig på det arbete som han vet att hans fru eller någon medarbetare till sin fru har upprättat. I fallet ovan ansåg RN att det räckte med att frun var ägare till redovisningsbyråerna som skötte bokföring åt A-sons klienter för att det skulle rubba förtroendet. Detta tyder på att det indirekta hotet i många avseenden är ett lika stort hot som ett direkt hot är. Det har att göra med att tillförlitligheten till revisionen sätts i gungning och förtroendet minskar. Kan man inte på ett för omvärlden tillfredsställande sätt vidta motåtgärder för den aktuella situationen så kan man inte vara revisor om någon närstående utför redovisningstjänster åt bolaget. Man måste beakta det indirekta självgranskningshotet, som dessa situationer innebär, i samma utsträckning som det direkta. I RN:s bedömning står det inte uttryckligen vilken del av 21§ i RL som beaktas utan man hänvisar till 21§ som helhet. Därför är det inte säkert att RN har menat att det är just självgranskningshotet som gör att det uppstår en förtroenderubbande situation utan det kan som i fallen under revisorns inblandning vara generalklausulen som åsyftas. Just i detta fall kan det stämma men jag

---

<sup>123</sup> Prop. 2000/01:146, s. 101-102

<sup>124</sup> Prop. 2000/01:146, s. 102

anser ändå att man ska ha självgranskningshotet i åtanke eftersom en situation där frun äger redovisningsbyrån som sköter bokföringen åt revisorns klient, kan få revisorn att minska sin egen granskning just på grund av det kan uppstå ett visst förhållande av tillit. Om revisorn på grund av detta minskar sina egna granskningsinsatser faller nivån av tillförlitlighet på revisionen till samma som om revisorn hade granskat sitt eget arbete.

För närstående relationer kan motåtgärder vidtas som om möjligt minskar hotet till en nivå som gör det acceptabelt. Vilken motåtgärd som väljs beror helt och hållet på situationen i fråga och här anser jag att någon form av kontrollåtgärd av en konsult är nödvändigt. Detta sker antingen genom att någon inom revisorns egen organisation utför en kontrollerande granskning eller så anlitas en helt utomstående konsult.<sup>125</sup> Utformningen av 21§ i RL innebär att en person som inte får lämna viss typ av rådgivning på grund av att självgranskningshot kan förekomma, ändå kan kvalitetssäkra samma råd om de ges av någon annan vid revisionsbyrån verksam revisor genom att lämna ett andra uttalande. Denna problematik togs upp i ett förhandsbesked där situationen var i stort sett identisk med fallet ovan. Frågan var om revisorn kunde kvarstå som revisor trots att hustrun till en av revisorns kollegor skulle tillträda som styrelseledamot.<sup>126</sup> Genom RN:s avgörande i frågan kan man på goda grunder hävda att utrymmet för byråinterna kvalitetssäkringar i dessa situationer är begränsade.<sup>127</sup> Därför skulle en möjlig motåtgärd vara att anlita en helt utomstående och därmed även helt oberoende konsult som kan kvalitetssäkra arbetet genom att lämna ett andra uttalande.

### 6.2.3 Byråjäv och kombiuppdrag i mindre bolag

Revisorns direkta eller indirekta inblandning i det reviderade bolagets redovisning ger upphov till hot mot oberoendet. Det kan vara ett hot mot revisorns faktiska oberoende såväl som det synbara oberoendet. Ett kombiuppdrag, som innebär att någon som är verksam i samma revisionsföretag som den valde revisorn deltar i upprättandet av den bokföring som revisorn sedan ska granska, utgör i de flesta fall ett sådant hot mot oberoendet.<sup>128</sup> Som ovan konstaterats skiljer man på reglerna om byråjäv beroende på om det är ett stort eller litet företag. Problem som uppstår i samband med byråjäv i mindre bolag ska alltså lösas med hjälp av analysmodellen i RL. Går hotet att eliminera till en nivå som gör det acceptabelt är revisorn fri att utföra revisionsuppdraget. Nedan ska ärenden som tar upp situationer som uppstår i samband med byråjäv analyseras närmare.

Fall D 1/05 handlar om företagen W AB och X AB vilka är dotterbolag till Y AB. Alla företag är samtliga registrerade revisionsbolag och ingår i samma revisionsgrupp. Som samlingsnamn för företagen W AB och X AB kommer beteckningen Z i fortsättningen att användas. Z har innehaft revisionsuppdrag i ett bolag där A-son varit huvudansvarig. I fallet framkommer att Z tillhandahållit bolaget konsulttjänster i betydande omfattning. Man har bland annat biträtt i samband med upprättandet av bokslut och årsredovisning

---

<sup>125</sup> Prop. 2000/01:146, s. 64

<sup>126</sup> F 9/03

<sup>127</sup> Diamant, s. 359

<sup>128</sup> Prop. 2005/06:97, s. 25

och biträde vid redovisningen. Vad gällde rådgivningen i samband med upprättandet av årsbokslutet ansåg A-son att tjänsterna endast avsett tekniskt biträde. I arbetet förekom inte några bedömnings- eller tolkningsfrågor utan dessa hanterades av bolagets ekonomichef. Z biträde bolaget med sammanställning av periodboksluten. Enligt A-sons bedömning kom den rådgivning som lämnades inom ramen för det uppdraget inte att omfattas av hans granskning. Z bidrog även med redovisningstjänster under ledning av ekonomichefen. Inte heller detta arbete ansåg A-son inkräktade på hans granskningssuppdrag. A-son anförde i ett yttrande till RN att Z ansåg att det självgranskningshot som rådgivning och biträde i redovisningsfrågor utgör i normalfallet inte behövde balanseras så länge biträdet höll sig inom ramen för Z:s policy inom redovisningstjänster till revisionsklient. A-son tillade även att de råd som lämnats inte var av stor betydelse för bolagets resultat och ställning. Enligt RN:s bedömning var det biträde som personalen i Z tillhandahållit bolaget av sådan karaktär att självgranskningshot enligt 21§ 1b i RL uppstått. RN menade därför att presumptionsregeln blev tillämplig eftersom en revisor ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten om revisorn, eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam, vid fristående rådgivning lämnat råd i en fråga som omfattas av granskningssuppdraget. Vad gällde motåtgärder hänvisade A-son till den löpande kvalitetskontrollen inom revisionsbolagets enhet för ekonomistyrning. RN ansåg däremot att en sådan byråintern åtgärd inte var tillräcklig på grund av att den fristående rådgivningens omfattning givit upphov till ett allvarligt självgranskningshot. Hoten kunde alltså inte ha ansetts eliminerade.

I Dnr 2002-928 har en revisionsbyrå, ägd av en kvalificerad revisor, lokaler gemensamt med A-sons revisionsbyrå. A-son var vald revisor i två AB åt vilka den andra revisorn skötte den löpande bokföringen. RN ansåg att på grund av att de delade lokal måste de båda revisionsbyråerna anses utgöra ett och samma revisionsorgan. Detta innebar att A-son var vald revisor i bolag vars löpande bokföring sköttes inom samma revisionsorgan i vilket han själv var verksam. A-son var även vald revisor i ett bolag vars ägare och företrädare var styrelsesuppleant i A-sons revisionsbyrå. Enligt RN var dessa omständigheter sådana som måste anses rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet enligt 14§ lagen (1995:528) om revisorer och 8§ RN:s föreskrifter (RNFS1997:1). Den nya RL trädde i kraft 1 januari, 2002 vilket medförde att den nyss nämnda lagen och föreskrifterna upphörde att gälla. Enligt övergångsbestämmelserna kunde däremot disciplinärenden prövas enligt äldre bestämmelser om dessa var mer förmånliga för revisorn, vilket de i detta fall var.<sup>129</sup>

I Dnr 2006-764 arbetar A-son tillsammans med sex personer på en revisionsbyrå. Vissa av dessa har utfört redovisning åt A-sons revisionsklienter. I A-sons dokumentation fanns antecknat att uppdraget var ett kombiuppdrag men att *”vi skiljer på redovisnings- och revisionspersonal så inget jäv kan uppstå”*. I dokumentationen gick att utläsa att medarbetare utfört periodiseringskontroll vilket A-son helt förlitat sig på och att bokslutet upprättats vilket innebar att han endast behövde stämma av mot bilagor. Det gick inte att utläsa att A-son gjort några egna kontroller. RN ansåg att A-son organiserat arbetet så att

---

<sup>129</sup> Dnr 2002-928

omfattande kontroller och avstämningar utförts av bokslutsansvariga medarbetare. Av hans dokumentation kunde man utläsa att han i stor utsträckning förlitat sig på dessa medarbetarnas slutsatser. RN menade att de genomgångar som bokslutsansvariga gjort var att anse som en del av bolagets interna kontroll, vilket revisorn visserligen kan ta hänsyn till men han eller hon kan inte enligt god revisionssed underlåta att utföra egna revisionsåtgärder. Man ansåg att de tilläggskontroller som A-son gjorde var alltför begränsade och att han i alltför stor utsträckning förlitat sig på medarbetares granskningsarbete och slutsatser. Inga lagrum anges till stöd för RN:s beslut förutom att A-son med anledning av att han åsidosatt sina skyldigheter som revisor meddelas varning med stöd av RL 32§.

*Kommentarer:*

Det enda självgranskningshotet som verkligen har med revisorns eller någon inom samma revisionsorgans direkta inblandning i bokförings- och redovisningsrådgivning att göra hittar man bland byråjäv i mindre bolag. Både när det gäller revisorns egen inblandning såväl som under närstående relationer så har hotet varit indirekt och revisorn eller någon till honom eller henne närstående har inte behövt ha någon direkt påverkan på redovisningsfrågor för att hotet ska ha uppstått. Det är helt klart att det inte är enbart när revisorn själv har en anknytning till revisionsklienten som förtroendet för revisionen kan påverkas negativt. Ett förtroendehot kan också uppkomma om revisorn anlitar biträde av någon med anknytning till revisionsklienten. Omvärldens förtroende för revisionen kan även påverkas negativt om revisorn har någon kollega på revisionsbyrån som har anknytning till revisionsklienten, till exempel genom omfattande rådgivningsuppdrag. Enligt regeringens uppfattning bör presumtionsregeln därför utformas så att den beaktar också förtroendehot hänförliga till andra personer som är verksamma på samma revisionsbyrå som den aktuella revisorn.<sup>130</sup> I fallen ovan har biträde och rådgivning lämnats i samband med upprättandet av bokslut och årsredovisning och man biträdde även vid redovisningen. Frågan blir därför i vilken utsträckning revisorn eller någon inom samma revisionsgrupp kan lämna fristående råd om klientens bokföring och redovisning utan att behöva avsäga sig uppdraget. Råd som är av mindre betydelse kommer i princip alltid att leda till ett presumtionsgenombrott eftersom klienten i viss utsträckning ska kunna använda revisorns kunnande som en resurs.<sup>131</sup> Däremot måste man vara vaksam så att man inte bryter mot reglerna om jäv i ABL eller går utöver vad som ingår i revisionsrådgivningen. I fall D 1/05 ansåg RN att det biträde som personalen i Z tillhandahållit var av sådan karaktär att självgranskningshot uppstod. Anledningen till detta anser jag vara att de biträdde vid stora och betydelsefulla poster där inga kvalitetssäkrande åtgärder vidtogs. Tillräckliga motåtgärder för fallen ovan anser jag måste bestå av att revisorn minskar sitt inflytande i bolaget till en nivå som gör att hotet anses som ringa. Detta kan exempelvis göras genom att klienten själv tar över en större del av det beslutsfattande som är kopplat till rådgivningen så att man ser revisorns insats som mindre betydelsefull. Motåtgärden handlar då om att se till att klienten bygger upp en organisation som gör det möjligt för bolagsledningen att bedöma råden och ta det slutgiltiga beslutet eller att man låter rådgivningsinsatsen granskas av någon annan inom

---

<sup>130</sup> Prop. 2000/01:146, s. 63

<sup>131</sup> Diamant, s. 369

eller utom revisorns revisionsorgan.<sup>132</sup> Det är svårt att i lag fastställa vilka åtgärder som krävs för att man ska kunna bibehålla förtroendet för revisorn. Därför får man i varje enskilt fall pröva detta inom ramen för god revisionsred, det vill säga genom de normer som utvecklas genom revisorsorganisationernas uttalanden och slutligen genom tillsynsmyndigheternas praxis och domstolarnas avgöranden.<sup>133</sup>

### 6.3 Några slutsatser

Argumenten till varför och hur självgranskningshot uppstår blir ungefär samma oberoende om de hör till ABL eller RL. Anledningen till att liknande situationer inte hamnar under samma regelverk är trots allt att situationerna till viss del skiljer sig åt. Som fallen under självgranskning på grund av revisorn visade kan inte, tack vare jävsreglerna i ABL, självgranskningshot enligt analysmodellen i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning uppstå. Det enda hot som kvarstår för revisorn själv enligt analysmodellen är den situation som generalklausulen i paragrafens andra del tar upp. I situationer där närstående relationer utgör hot är det ett indirekt självgranskningshot som aktualiseras. Argumentet till varför ett sådant självgranskningshot uppstår följer samma principer som under närstående relationer enligt ABL. Det handlar framför allt om att revisorn anser sig ha skäl att anta att han eller hon kan lita på dessa personer och risken är då att revisorn begränsar sitt eget kontrollansvar. Det enda riktigt tydliga självgranskningshot som uppstår i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning och som tas upp av analysmodellen är de situationer som kan uppstå i samband med byråjäv i mindre bolag. RN menade i samtliga fall där byråjäv uppstått att självgranskningshot uppstått vilket är ett starkt hot mot revisorns opartiskhet och självständighet varför revisorn, om tillfredsställande motåtgärder inte vidtagits, borde ha avsagt eller avböjt uppdraget. Med detta kan man konstatera att trots att byråjavsbestämmelserna endast skärptes för större bolag är det inte fritt fram för de små. RL:s analysmodell finns för att fånga upp de oberoendehot i samband med rådgivning inom bokföring och redovisning som inte ABL eller revisionsrådgivning tar upp. Självgranskningsbestämmelsen i analysmodellen är därför en viktig och betydelsefull regel som inte ska eller kan tas lätt på.

---

<sup>132</sup> Revisors oberoende, s. 357 ff

<sup>133</sup> Prop. 2000/01:146, s. 64

## 7. Sammanfattande synpunkter

---

*I detta avslutande kapitel ska sammanfattande synpunkter framföras för att ge en klar och tydlig bild av självgranskningsshotets betydelse för bokförings- och redovisningsrådgivning.*

Orsaken till att självgranskningsshot uppstår är att revisionsbyråerna erbjuder sina klienter tjänster som ligger utanför den lagstadgade revisionen. Enligt RL är självgranskning en av de faktorer som utgör hot mot revisorns oberoende. Anledningen till detta är att frågan om opartiskhet och självständighet hotas av att revisorn själv eller någon i samma revisionsgrupp lämnar råd, som inte faller in under begreppet revisionsverksamhet, i en fråga som omfattas av granskningsuppdraget. Att revisionen utförs av en oberoende revisor är ett grundläggande krav och grunden för att den ekonomiska information som omvärlden får ta del av är tillförlitlig. Det är viktigt att revisorn är såväl faktiskt som synbart oberoende eftersom den bild man får av revisorns oberoende utgör en stor del i hur man mäter tillförlitligheten och kvaliteten på revisionen. Det är uppenbart att självgranskning innebär ett hot mot revisorns oberoende men hur betydande är det egentligen inom just bokförings- och redovisningsrådgivning?

I förarbetena till RL valde man att inte uppställa något generellt förbud för revisorer att tillhandahålla klienter rådgivning och andra tjänster som inte utgör revisionsverksamhet.<sup>134</sup> Detta innebär därmed inte att vilka råd som helst kan lämnas utan det finns restriktioner som revisorn måste följa. Först och främst kan i princip inget hot på grund av revisorns egen inblandning uppstå i samband med just rådgivning av bokföring och redovisning eftersom dessa situationer fångas upp av jävskatalogen i ABL. Revisorns möjlighet att lämna råd inom detta är alltså ytterst begränsade. Dock har revisorn möjlighet att lämna viss form av rådgivning, nämligen revisionsrådgivning, om dessa endast är av teknisk eller mekanisk karaktär och råden endast är informativa.<sup>135</sup> Däremot kan andra förtroenderubbade situationer uppstå på grund av revisorns eget agerande som kan leda till att opartiskheten eller självständigheten hotas. Det var dessa situationer som togs upp i tillsynsärendena under rubriken självgranskningsshot på grund av revisorn. Självgranskningsshot vid närstående relationer kan uppstå på grund av det indirekta hot som då aktualiseras. Detta yttrar sig som så att granskningen riskerar att bli bristfällig eftersom revisorn har skäl att anta att personer närstående till honom eller henne har utfört ett bra arbete varför revisorn väljer att koncentrera sig på klienter där inga närstående relationer föreligger. Hos de klienterna har revisorn ingen anledning att införlivas i den falska trygghet som närstående relationer medför varför granskningen kommer att utföras mer noggrant. En annan orsak till varför det indirekta hotet har så stor betydelse för oberoendet är att revisorn utåt sett kan framstå som väldigt partisk, vilket kommer leda till att tillförlitligheten till revisionen kommer att minska. I värsta fall till en nivå som hotar hela kvaliteten på revisionen. Det enda självgranskningsshotet som verkligen har med revisorns eller någon inom samma revisionsorgans direkta inblandning i bokförings- och redovisningsrådgivning att göra hittar man bland byråjäv i mindre bolag. Eftersom

---

<sup>134</sup> Prop. 2000/01:146, s. 51

<sup>135</sup> EU – kommissionens rekommendation, s. 9

reglerna inte är lika hårda för mindre bolag kommer situationen där revisorn är verksam i samma koncern eller revisionsgrupp som den som yrkesmässigt biträder en klient vid bokföring att prövas enligt RL.<sup>136</sup> Här finns alltså utrymme för att i viss utsträckning lämna råd, dock inte i så stor utsträckning att oberoendet hotas.

Allmänhetens efterfrågan på rätt och riktig ekonomisk information ska inte behöva äventyras på grund av att analysmodellen inte tillämpas korrekt. Att självgranskningsshotet tas på allvar är ur allas synvinkel väldigt viktigt. Att revisorn granskar arbete som han eller hon själv, någon medarbetare eller någon närstående har utfört eller lämnat råd i kommer att försämra utgångsläget för alla inblandade parter. Det kan leda till att revisorn får en disciplinär åtgärd vilket i värsta fall kan leda till att auktorisationen upphävs, bolaget får inte ta del av en helt oberoende och korrekt utförd revision och allmänheten kan inte lita på den ekonomiska information som lämnas eftersom det är ett resultat som till viss del bygger på försämrade granskning på grund av självgranskning. Det är av avgörande betydelse att revisorn noga tittar på varje situation och klient för sig och för det aktuella uppdraget undersöker ifall förtroenderubbade omständigheter föreligger. Om det finns en risk för detta är nästa steg för revisorn att undersöka möjligheterna för motåtgärder som kan anses balansera hotet. Revisorn måste med hjälp av sunt förnuft, god revisionssed och god revisorssed göra en lämplig bedömning. Även om självgranskningsproblematiken vad gäller bokförings- och redovisningsrådgivning enligt analysmodellen inte aktualiseras i så många avseenden innebär inte detta att det är av mindre betydelse. Hotet måste tas på allvar för att förtroendet gentemot företagets intressenter ska kunna upprätthållas. Ett företags bokföring och redovisning är ytterst betydelsefulla poster varför det är av största vikt att dessa granskas på ett korrekt och riktigt sätt. Detta kan aldrig göras om självgranskningsshot som inte kan balanseras förekommer i samband med granskningsuppdraget.

---

<sup>136</sup> Promemoria, Några frågor om revision, s. 60-61



## **Käll- och litteraturförteckning**

---

### **Offentligt tryck**

Proposition 1975:103 – Aktiebolagslag m.m.

Proposition 1997/98:99 – Aktiebolagets organisation

Proposition 2000/01:146 – Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet

Proposition 2005/06:97 – Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m.

SOU 1999:43 – Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet

SOU 2007:56 – Revisionsutskott m.m; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv

Kommissionens rekommendation 2002/590/EG – Revisorers oberoende i EU:  
Grundläggande principer

### **Litteratur**

Adam Diamant, *Revisors oberoende*, 2004, Iustus Förlag AB, Uppsala

Krister Moberg, *Bolagsrevisorn*, 2006, tredje upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm

*Revision en praktisk beskrivning*, 2006, FAR Förlag AB, Stockholm

*FARs samlingsvolym del 2*, 2006, FAR Förlag AB, Stockholm

Andersson, Sten, Johansson, Svante & Skog, Rolf, *Aktiebolagslagen, en kommentar del 1*, 2006, Norstedts juridik, Stockholm

### **Tillsynsärenden och förhandsbesked från RN**

D 42/03, D 34/04, D 32/04, D 12/03, D 21/04, D 17/05, D41/05, D 1/05, D11/05, D 24/98,  
Dnr 2004-1533, Dnr 2005-1683, Dnr 2001-1376, Dnr 2004-779, Dnr 2002-928, Dnr  
2006-764  
F 9/03

### **Elektroniska källor**

Code of ethics, sektion 290

[http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/REMISSER/ETIK/2006/ETHICS\\_INDEPENDENCE\\_EXPOSURE\\_DRAFT%5B1%5D.PDF](http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/REMISSER/ETIK/2006/ETHICS_INDEPENDENCE_EXPOSURE_DRAFT%5B1%5D.PDF) 26/11 2007

Den samhällsekonomiska nyttan av revisionen

[http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/NYHETSARKIV/2007/R-2007-092%20LGH%20DEN%20SAMH%20ALLSEKONOMISKA%20NYTTAN%20AV%20REVISION\\_0.PDF](http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/NYHETSARKIV/2007/R-2007-092%20LGH%20DEN%20SAMH%20ALLSEKONOMISKA%20NYTTAN%20AV%20REVISION_0.PDF) 23/11 2007

Europaparlamentet och rådets direktiv 2006/43/EG  
[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sv/oj/2006/l\\_157/l\\_15720060609sv00870107.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sv/oj/2006/l_157/l_15720060609sv00870107.pdf)  
9/11 2007

FAR Info nr 3, 2004  
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/document.jsp?fromHitlist=true&documentId=1675&database=FAR%20SRS%20INFO&currentDocument=1&hits=2&page=0&selectedDbNumbers=&selectedResultList=FAR+SRS+INFO> 17/11 2007

FAR Info nr 10, 2002  
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/document.jsp?fromHitlist=true&documentId=2449&database=FAR%20SRS%20INFO&currentDocument=4&hits=5&page=0&selectedDbNumbers=&selectedResultList=FAR+SRS+INFO> 17/11 2007

Grönbok roll, ställning och ansvar  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/liability/700996\\_sv.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/700996_sv.pdf) 9/11 2007

Revisorsnämndens hemsida, Historik  
[http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706/historia\\_5555.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706/historia_5555.html) 22/11 2007

IFAC  
<http://www.ifac.org/About/> 26/11 2007

Revisorsnämndens hemsida, Om Revisorsnämnden  
[http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html) 22/11 2007

Promemoria Analysmodellen för prövning av revisorerers opartiskhet och självständighet  
[http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM\\_BRANSCH/GOD\\_REVISORSSSED/FAR%20ANALYSMODELLEN%20060206.PDF](http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM_BRANSCH/GOD_REVISORSSSED/FAR%20ANALYSMODELLEN%20060206.PDF) 8/11 2007

Promemoria, Några frågor om revision  
<http://finans.regeringen.se/content/1/c6/01/26/38/276a4c5f.pdf> 15/11 2007

Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorerers och registrerade revisionsbolags verksamhet  
[http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM\\_BRANSCH/LAGSTIFTNING/RNFS%202001-2.PDF](http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM_BRANSCH/LAGSTIFTNING/RNFS%202001-2.PDF) 19/11 2007

Revisorsnämndens årsredovisning 2006  
[http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/arsredovisning\\_budget\\_regleringsbrev/arsredovis06.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/arsredovisning_budget_regleringsbrev/arsredovis06.pdf) 22/11 2007

Riksskatteverkets riktlinjer för underrättelser till RN  
[http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/rsv\\_riktlinjer.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/rsv_riktlinjer.pdf) 8/11 2007

Sarbanes-Oxley Act  
<http://www.sarbanes-oxley-forum.com/index.php> 20/1 2008

Sarbanes-Oxley financial and accounting disclosure information

[http://www.sarbanes-oxley.com/displaysection.php?level=2&pub\\_id=Sarbanes-Oxley&chap\\_id=PCAOB2&message\\_id=4](http://www.sarbanes-oxley.com/displaysection.php?level=2&pub_id=Sarbanes-Oxley&chap_id=PCAOB2&message_id=4) 26/11 2007