



FEK 581
Kandidatseminarium
HT 2002

Företagsekonomiska institutionen

OBEROENDE REVISOR

Tillåtna och otillåtna verksamhetsområden för revisorer.

Handledare

Erling Green
Carl-Michael Unger

Författare

Pernilla Fransson
Charlotte Svanberg

Sammanfattning

Titel: Oberoende revisor – tillåtna och otillåtna verksamhetsområden för revisorer.

Författare: Pernilla Fransson, Charlotte Svanberg

Tema: Kan vi lita på företagens årsredovisningar?

Nyckelord: Revisor, oberoende, analysmodellen, revisorslagen, Ernst & Young.

Handledare: Erling Green, Carl-Michael Unger

Institution: Företagsekonomiska institutionen, Lunds Universitet.

Seminarium: 16 januari 2003

Problemformulering: Vilka verksamheter får och vilka får inte revisorn ägna sig åt för att anses oberoende? Vilka typer av verksamheter bedrivs idag inom revisionsföretagen? Vilka förändringar behöver revisionsföretagen genomföra för att följa den nya revisorslagen och säkerställa oberoendet?

Fallföretag: Ernst & Young

Tack till Klas Svanberg, Ernst & Young i Malmö, för att han har tagit sig tid och svarat på alla våra möjliga och omöjliga frågor.

Slutsatser: Revisorn ska inför varje nytt uppdrag göra en prövning av om det föreligger hot mot hans eller hennes oberoende, enligt analysmodellen. Föreligger hot skall motåtgärder vidtas. Är detta inte möjligt eller inte kan anses tillräckligt, så ska uppdraget avböjas. De verksamheter som revisorn får ägna sig åt är revisionsverksamhet, verksamhet med naturligt samband och i vissa fall även sidoverksamhet. Verksamhet med naturligt samband är sådan verksamhet som ryms inom revisorns kärnkompetens. Trots att inga förbud längre finns i lagen, så är vissa verksamheter inte tillåtna. Dessa är bl a styrelseuppdrag i den bransch revisorn är aktiv, styrelseuppdrag i banker och försäkringsbolag, verksamheter där revisorn mer eller mindre regelmässigt tvingas avsäga sig pågående uppdrag och verksamheter av skamlig eller skum karaktär. Andra tjänster är sådana att de inte är förbjudna, men får ej erbjudas till revisionskunder. Vi har studerat Ernst & Youngs verksamheter och tjänsteutbud och kunnat konstatera att den form av verksamhet som bedrivs endast kan betecknas som revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband med denna. De har dessutom gått längre än lagen kräver och avvecklat eller sålt ut vissa delar av verksamheten, med hänvisning till den nya revisorslagen. Områdena det är frågan om är managementkonsulterna och affärsområdet LAW. Överlag är kunskapen om oberoendeproblematiken, mycket hög inom Ernst & Young och företaget har vidtagit många av de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa revisorns oberoende.

<u>Innehållsförteckning</u>	sida
1. Inledning.....	6
1.1. Bakgrund.....	6
1.2. Problemformulering.....	7
1.3. Syfte.....	7
1.4. Avgränsningar.....	8
1.5. Disposition.....	8
2. Metod.....	9
2.1. Arbetsprocessen vid uppsatsskrivande	9
2.2. Perspektiv.....	11
2.2.1. Objektivitet och subjektivitet.....	11
2.3. Vetenskapligt angreppssätt.....	12
2.4. Målgrupp.....	13
2.5. Källkritik.....	13
3. Revisorslagen och dess förarbeten.....	14
3.1. Revisionsverksamhet.....	14
3.2. Analysmodellen.....	16
3.3. Tillåtna verksamhetsformer.....	16
3.4. Revisorns oberoende.....	17
3.5. Verksamhet med naturligt samband och sidoverksamhet.....	18
3.6. Tillsynens omfattning.....	21
4. Analysmodellen.....	22
4.1. Identifiering av hot.....	23
4.1.1. Egenintressehot.....	23
4.1.2. Självgranskningshot.....	24
4.1.3. Partställningshot.....	24
4.1.4. Vänskapshot.....	24
4.1.5. Skrämselhot.....	25
4.1.6. Generalklausulen.....	25
4.2. Bedömning av omständigheterna och förtroendestärkande åtgärder.....	26
4.2.1. Särskilda omständigheter.....	26
4.2.2. Förtroendestärkande åtgärder.....	26
4.3. Dokumentation.....	28
4.4. Sammanfattning.....	29
5. Internationella regelverk.....	31
5.1. EU-rekommendationen.....	31
5.1.1. Ramen.....	32
5.1.2. Skyddsåtgärder.....	33
5.1.3. Särskilda omständigheter.....	34
5.2. IFAC:s oberoenderegler.....	39
5.2.1 Hoten och skyddsåtgärder.....	40
5.3. Sarbanes-Oxley Act.....	40
5.3.1. Registreringen.....	41
5.3.2. Kvalitetskontroll.....	41
5.3.3. Andra tjänster än revisionstjänster.....	42
5.3.4. Utnämmande av revisorer och rotation.....	42
6. Ernst & Young.....	43
6.1. Historik.....	43
6.2. Affärsområden.....	43
6.2.1. Assurance and Advisory Business Services (AABS).....	45
6.2.2. Corporate Finance.....	46
6.2.3. TAX.....	46
6.2.4. LAW.....	47
6.3. Interna åtgärder.....	48
6.3.1. Information och utbildning i oberoendefrågor.....	48
6.3.2. Databaser.....	49
6.3.3. Motåtgärder.....	49
6.3.4. Otillåtna tjänster.....	49

6.3.5. Avvecklade affärsområden.....	50
6.3.6. SEC-kunder.....	50
6.4. Avslutning.....	51
7. Analys.....	52
7.1. Inledning.....	52
7.2. Verksamhetsanalys.....	53
7.2.1. Revision.....	53
7.2.2. Technology and Security Risk Services (TSRS).....	54
7.2.3. Bank och Finans.....	54
7.2.4. Real Estate.....	54
7.2.5. Affärsanalys.....	55
7.2.6. Corporate Finance.....	55
7.2.7. TAX.....	55
7.3. Motåtgärder.....	56
7.3.1. Interna motåtgärder.....	56
7.3.2. Externa motåtgärder.....	58
7.4. Avvecklade affärsområden.....	59
7.5. Sammanfattning.....	59
8. Slutsatser.....	60
8.1. Otillåtna verksamheter.....	60
8.1.1. Sidoverksamhet.....	60
8.1.2. Tjänster som ej får erbjudas till revisionskunder.....	60
8.1.3. Motåtgärder är omöjliga.....	61
8.2. Tillåtna verksamheter.....	62
8.2.1. Revisionsverksamhet.....	62
8.2.2. Verksamhet med naturligt samband.....	62
8.2.3. Sidoverksamhet.....	63
8.3. Dagens revisionsverksamhet.....	63
8.4. Förändringar i revisionsbolagen.....	64
8.5. Avslutning.....	65

Källförteckning

Bilaga 1 ABLs jävskatalog

Bilaga 2 Exempel på dokumentationsblankett

Bilaga 3 Hoten enligt IFAC

Bilaga 4 Safeguards enligt IFAC

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens (europeisk sammanslutning av föreningar för revisorer och kvalificerade redovisningsekonomer.
IAPC	IFAC:s internationella revisionskommitté
IFAC	International Federation of Accountants (internationell sammanslutning av föreningar för revisorer och kvalificerade redovisningsekonomer)
ISA	International Standards of Auditing (internationella revisionsstandarder utarbetade av IFAC)
Prop.	Proposition
RN	Revisorsnämnden
SEC	Securities and Exchange Commission (amerikanska börstillsynsmyndigheten)
SOA	Sarbanes-Oxley Act
SOU	Statens offentliga utredningar
SRS	Svenska revisorssamfundet

1. INLEDNING

1.1 Bakgrund

Det råder idag oro inom revisionsbranschen, de senaste decennierna har inneburit stora förändringar. Utvecklingen pekar uppåt och det går snabbt, det gäller att hänga med. Behovet av tillförlitlig information om företagets verksamhet, resultat och ställning har därav ökat hos intressenterna. Detta i sin tur har lett till ett ökat krav på revisionen och på revisionsbyråernas kompetens inom andra närliggande områden. På grund av detta har flera stora revisions- och konsultföretag etablerat sig på marknaden. De besitter en djup och bred kompetens, där utvecklingen har lett till allt fler tjänster som relaterar till revision, såsom exempelvis skatterådgivning, juridik och managementconsulting. Dessa konsultverksamheter växer betydligt mycket snabbare än kärnverksamheten¹. Marknaden för revisionstjänster må växa långsammare än marknaden för konsulttjänster, men den växer stadigt. Det finns ett par anledningar till tillväxten, såsom rusning av nya företag till börsen, klienterna är i högre utsträckning globala företag, IT-utvecklingen har lett till effektivare revision samt harmoniseringen av de internationella riktlinjerna som bidrar till att den svenska marknaden luckras upp.²

Här kan vi härleda en debatt om revisorns oberoende. Securities & Exchange Commission (SEC)³ har utövat påtryckning på de firmor som agerar på den amerikanska marknaden. SEC anser att om utvecklingen mot alltför lönsamma konsultarmar fortgår, så är revisorns oberoende i fara.⁴ En inflytande roll i SEC:s agerande har Federation of European Accountants (FEE)⁵, det europeiska redovisningsrådet, haft som tagit fram en analysmodell som ligger till grund för den svenska modellen som nu är lagstadgad. Denna modell förordas inom Europeiska Unionen (EU)⁶ för att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet till viss grad.

För att utreda just revisorns oberoendesituation i Sverige tillsattes 1996 Revisionsbolagsutredningen. Denna utkom 1999 med betänkandet *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (SOU 1999:43)*⁷ som ligger till grund för den nya Revisorslagen (2001:883) som trädde i kraft 1 januari 2002. Utgångspunkten i den nya lagen är att en revisor ska avstå från ett uppdrag om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.⁸

¹ Konsultturbulens/Affärsvärlden 2001-03-21

² Rea på revisorer/Affärsvärlden 2000-10-29

³ Securities & Exchange Commission kommer i fortsättningen att benämnas med SEC

⁴ Konsultturbulens/Affärsvärlden 2001-03-21

⁵ Federation of European Accountants kommer i fortsättningen att benämnas FEE

⁶ Europeiska Unionen kommer i fortsättningen att benämnas med EU

⁷ SOU står för Statens offentliga utredningar

⁸ www.far.se

1.2 Problemformulering

Revisionsbranschen har fått mycket uppmärksamhet i media den senaste tiden inte minst på grund av de stora redovisningsskandalerna. Revisorns oberoende har länge varit ett aktuellt ämne och har fått en större betydelse nu främst med tanke på internationaliseringen och harmoniseringen. Både nationellt och internationellt har det utarbetats nya regler och rekommendationer vad gäller revisorns opartiska och självständiga ställning. Många större revisionsbyråer har utvecklat stora grenar med konsulttjänster som expanderar fortare än revisionsverksamheten. Dessa tjänster kan vara ett hot mot revisorns oberoende eller tvärtom inte utöva något hot alls. Vår första fråga lyder: *Vilka verksamheter och tjänster får en revisor ägna sig åt för att anses oberoende och vilka är inte tillåtna?* Det har presenterats en del nyheter i den nya Revisorslagen. För att nämna några har begreppet revisionsverksamhet definierats i lag och analysmodellen har blivit en obligatorisk del av revisorns arbete. Denna modell medför att en revisor inför varje uppdrag måste göra en analys om det kan finnas någon omständighet som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.⁹ Med hjälp av dessa verktyg förväntar vi att finna svaret på denna första fråga.

Hur ser revisionsverksamheten ut idag? Dagens verksamheter är flerkompetensverksamheter. Denna utveckling har pågått i årtal. Det har utvecklats ett antal tjänster som alla har ett ursprung från revision. Tjänster har produktifierats och skräddarsyttts åt klienter. Dessa tjänster tillhandahålls antingen av en enskild revisor i en liten byrå eller av specialister i större företag.¹⁰ Från den 1 januari 2002 får en revisor endast utföra revisionsverksamhet eller verksamhet som har naturligt samband med denne.¹¹ Detta fick en stor betydelse för alla de revisionsbolag som sysslade med annan verksamhet än revisionsverksamhet, så kallad förtroenderubbande sidoverksamhet. För att gå på djupet med hur revisionsverksamheten ser ut idag har vi valt att utgå från ett fallföretag för att beskriva deras verksamhet och hur den ser ut i dagsläget. Vilka verksamhetsområden och vilka tjänster som de ägnar sig åt och om de enligt lag är tillåtna. Detta leder till en tredje fråga som vi vill besvara: *vilka åtgärder behöver vidtagas av byråerna för att möta den nya lagstiftningen? Vad har revisionsbyråerna gjort för förändringar i sin verksamhet för att anpassa sig till Revisorslagen? Är dessa åtgärder tillräckliga? Eller, finns det mer att göra för att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet?* Vi vill undersöka om det finns något mer för vårt fallföretag att göra, för att säkerställa oberoendet, eller om de vidtagit de åtgärder som krävts.

1.3 Syfte

Vårt syfte med denna uppsats är att klargöra vilka verksamheter och tjänster en revisor får ägna sig åt för att anses oberoende och vilka som är förbjudna. Vi vill redogöra för hur revisionsverksamheten ser ut idag, vilka åtgärder som vidtagits för att möta de nya kraven och titta på om de är tillräckliga. Om inte vilka förändringar/åtgärder krävs därutöver för att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet.

⁹ Revisorslag (2001:883) 21 §

¹⁰ Balans 10/2001 s.24 Revisorn, oberoendet & analysmodellen

¹¹ Revisorslag (2001:883) 25 §

1.4 Avgränsningar

Den internationella aspekten är viktig, Financial Accounting Standards Board (FASB)¹² och SEC i USA har utarbetat regler för att revisorerna ska bli mer oberoende. På grund av tidsramen och omfattningen kommer vi att lägga tyngdpunkten på den svenska lagstiftningen och det europeiska regelverket och endast ge kort beskrivning av de amerikanska reglerna.

Vi har valt att endast använda ett fallföretag, detta för att kunna genomföra en djupgående analys och få en djupare insikt i ämnet och materialet. Vi har valt att studera svenska Ernst & Youngs verksamhetsområden. Vi vill få kunskap om vilka verksamheter de bedriver och om de är tillåtna enligt denna nya Revisorslagen. Det är därför inte heller vår avsikt att göra en jämförelse olika revisionsbolags verksamheter.

Vi avser inte att göra någon jämförelse mellan den gamla och den nya Revisorslagen, däremot presenterar vi de nyheter den nya lagen medfört.

1.5 Disposition

Kapitel 1: Inledning, vi presenterar en bakgrund, framställer en problemdiskussion och redogör för vårt syfte och de avgränsningar vi finner aktuella.

Kapitel 2: Metod, här presenteras val av ämne, angreppssätt och materialinsamling.

Kapitel 3: Revisorslagen (2001:883) och dess förarbeten. Här tittar vi på de nyheter lagen har medfört och ger en allmän bild vad som regleras av lagen.

Kapitel 4: Analysmodellen, urskiljer vad som anses vara en hotbild eller ej för revisorns opartiskhet och självständighet.

Kapitel 5: Internationella regleringar. EU-rekommendationen, International Federation of Accountants (IFAC:s)¹³ *Code of Ethics* samt de amerikanska reglerna.

Kapitel 6: Empiri. Vad gör revisionsbolagen idag? Exempel Ernst & Young. Beskrivning av företaget och vilka tjänster de erbjuder. Undersöka vad de har gjort och vad man tänker göra för att anpassa sig till den nya lagstiftningen.

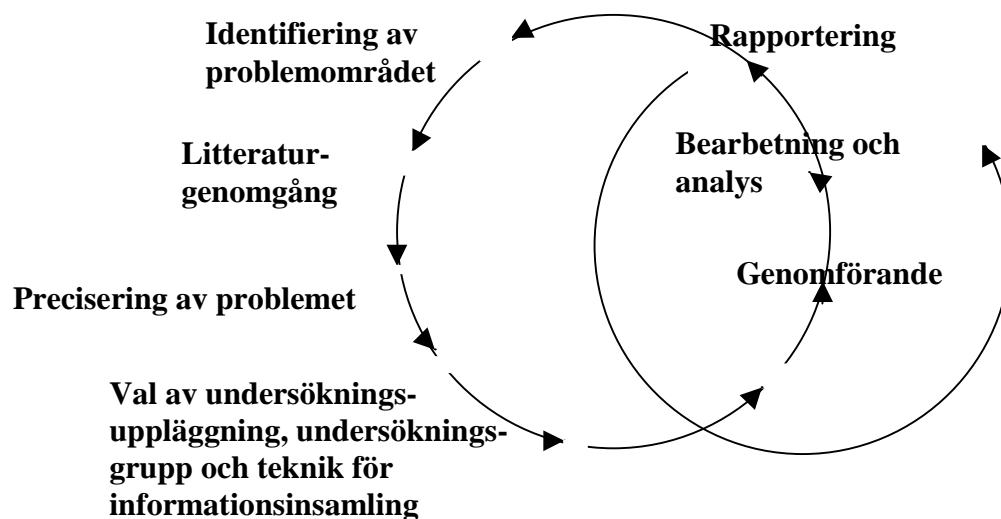
Kapitel 7: Analys. Är dessa förändringar tillräckliga eller behöver mer göras?

Kapitel 8: Slutsats.

¹² Financial Accounting Standards Board kommer i fortsättningen att benämnas med FASB

¹³ International Federation of Accounting kommer i fortsättningen att benämnas med IFAC

2. METOD



Figur 2.1 En illustration av processen¹⁴

2.1 Arbetsprocessen vid uppsatsskrivande

I figur 2.1 ges en beskrivning av de olika stegen i processen för att komma fram till en färdig rapport. Vi vill här visa hur vi har gått tillväga genom att applicera våra upplevelser på denna modell för arbetsprocessen. En sak att påpeka är att det inte självklart att stegen har tagits i den ordning som står utan vi har hoppat fritt mellan de olika faserna.

Identifiering av problemområdet

Vi studerar vid Företagsekonomiska institutionen vid Lunds Universitet och vi anser att frågan om revisorernas oberoenderoll är högst aktuell och fascinerande. Vi beslöt oss därför för att skriva om hur revisionsverksamheten ser ut idag, hur långt anpassningsarbetet har fortskridit på Ernst & Young och vad som eventuellt mer behöver göras för att säkerställa revisorns oberoende. Det problemområde vi har valt är förhållandevis brett men kommer att avgränsas ju längre in i processen vi kommer. Det gäller att skaffa sig elementära kunskaper om området så att man sedan i vägskälet kan välja den väg man skall gå.

¹⁴ Patel, Runa; Tebelius, Ulla, *Grundbok i forskningsmetodik*, s.42

Litteraturgenomgång

Vi kommer att utgå från både svenska och internationella lagar och regler som vi vill jämföra med empirin, vårt fallföretag Ernst & Young. För att sedan ha möjlighet att dra slutsatser om vilka verksamheter som får bedrivas och vilka förändringar som är nödvändiga att genomföra. Vid all insamling av material/data måste en avvägning göras mellan kvalitet, kostnad och hastighet. Kvalitet kan tillföras med ökade kostnader samtidigt som en snabb utredning sker på bekostnad av kvaliteten. När vi samlar information utgår vi från en kvantitativ metod, vilket innebär att vi samlar in "hårda data".¹⁵ Denna data består främst av lagar och regler och annan skriven litteratur. Vi använder främst sekundärdata, det vill säga data som redan är insamlad i annat syfte.

Precisering av problemet

När materialet är insamlat och genomgången är det dags för nästa fas att besluta om vilka frågeställningar som vi vill ta med och besvara. Arbetet har mognat längs vägen och genom samtal med handledare och opponenter så har de hjälpt oss att avgränsa problemet och formulera de frågor vi vill besvara. Frågorna om hur revisionsverksamheten ser ut idag. Vad revisionsbyråerna gjort för att anpassa sig till den nya lagstiftningen? och om åtgärderna är tillräckliga? Vilka verksamheter är tillåtna och vilka är det inte?

Undersökningsuppläggning, undersökningsgrupp och teknik för informationsinsamling

Genomförande av denna uppsats kommer att främst ha ett deskriptivt uttryck. Vi kommer främst att göra en beskrivning av den nutida revisionsbranschens situation.

När frågorna nu är färdigformulerade och klara är det tid att ställa upp en plan på vad för ytterligare material vi behöver samla in och om vi ska göra några intervjuer eller enkäter.

Vi kom fram till att först göra en rättsvetenskaplig studie för att sedan även göra en fallstudie. En rättsvetenskaplig studie utgår från källor såsom lagar och dess förarbeten, anvisningar och rekommendationer från myndigheter eller annat material som påvisar vanor för gängse bruk. En fallstudie innebär en undersökning som göres på en mindre grupp. Den kan bestå av en individ, en grupp individer eller en organisation.¹⁶ I den rättsvetenskapliga studien kommer vi att gå igenom den nya Revisorslagen och dess förarbeten, även de internationella regelverken kommer att ses över. Fallstudien kommer att utarbetas genom djupgående samtal med Klas Svanberg, skattejurist på Ernst & Young i Malmö. Detta för att klarlägga hur deras nuvarande situation ser ut. Samtalen med Klas Svanberg ligger till grund för texten som presenteras i kapitel 6.

Genomförande

Vi började vår sökning efter material på Lunds Stadsbibliotek, för att sedan gå vidare till Ekonomiska biblioteket där vi sökte uppsatser och artiklar i söktjänsten Lolita. Vi använde Internet, där allehanda information fanns att tillgå genom sökningar i olika sökmotorer, såsom msn search, yahoo och altavista. Även ett par hemsidor har varit behjälpliga, exempel är www.far.se, www.rm.se, www.sec.gov och www.di.se. Som sökord har vi främst använt orden

¹⁵ Eriksson, Lars Torsten; Wiedersheim-Paul Finn *Att Utreda forska och rapportera*, s. 65 (97)

¹⁶ Patel, Runa; Tebelius, Ulla *Grundbok i forskningsmetodik*, s. 62

revision, revisor och oberoende. I tidskriften *Balans*¹⁷ har vi funnit en hel rad av debattartiklar vad gäller oberoendeproblematiken. Även kursmaterial från tidigare kurser här vid företagsekonomiska institutionen har kommit till användning.

Fallstudien genomfördes med Klas Svanberg, Ernst & Young, som var vänlig nog att ställa upp på en intervju eller snarare samtal. Där diskuterades hur Ernst & Youngs nuvarande verksamheter och tjänster ser ut, vad de har gjort för att anpassa sig till den nya situationen.

Bearbetning och analys

När den erhållna informationen i sin helhet har bearbetats och analyserats och fallstudien har dokumenterats skriftligen måste vi sätta in det resultat vi fått fram i ett större sammanhang, se på helheten hur allt hänger ihop. Vi gör en analys som kopplar empirin med teorin. Vi utgår från en matris som Föreningen för Auktoriserade Revisorer (FAR)¹⁸ satt samman om Revisionsverksamhet – tillåten och otillåten sidoverksamhet. Vi kommer även att använda oss av en modell över revisorns kärnkompetensområden, även den framtagen av far.

Rapportering

I rapporteringen är det viktigt att en röd tråd följs från början till slut, även att den är väldisponerad och välskriven. Vi har försökt att i alla faser av arbetet ha problemformuleringen i åtanke, för att inte lockas att förvilla oss in på sidospår.

2.2 Perspektiv

Vi har alla olika perspektiv och olika uppfattningar om saker och ting. Nya perspektiv berikar kunskapen man redan besitter. Den ökar förståelsen för situationen man befinner sig i och eventuella problem man vill reda ut. Vi besitter sedan tidigare olika nivåer av kunskap om revision och revisorns roll i samhället. Genom vår kunskapsinhämtande under veckornas gång, exempelvis genom litteratur och artiklar, har vi ökat vår kännedom om revisionsbranschen. Detta kallas med ett finare ord för assimilation, vilket innebär att man lägger mer och mer information om ämnet till den kunskap man redan besitter.¹⁹ Genom att sedan se hela problematiken från en annan synvinkel har den gamla kunskapen fått en ny mening. Exempel från vår kunskapsinhämtning är att vi först läst artiklar och bildat oss en uppfattning om vad som händer och sker i revisionsbranschen i dagsläget. Sedan har vi gått vidare och tittat på lagstiftningen och dess förarbeten och har då fått ett annat perspektiv på situationen. Vidare gick vi igenom de europeiska regelverken vilket är ännu en annan synvinkel på det hela.. Alla dessa perspektiv gör att man bearbetar den kunskap man besitter och gör kunskapsbasen bredare vilket leder till en djupare förståelse, detta kallas för ackomodation.²⁰

2.2.1 Objektivitet – subjektivitet

Det är allmänt accepterat att ingen är helt neutral i sitt forskningsarbete. Man måste ta ställning till frågor som dyker upp under arbetets gång utifrån sina egna värderingar och

¹⁷ Tidskriften *Balans* ges ut av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)

¹⁸ Föreningen Auktoriserade Revisorer kommer i fortsättningen att benämnas med FAR

¹⁹ Patel, Runa; Tebelius, Ulla, *Grundbok i forskningsmetodik*, s.25

²⁰ Patel, Runa; Tebelius, Ulla, *Grundbok i forskningsmetodik*, s.25

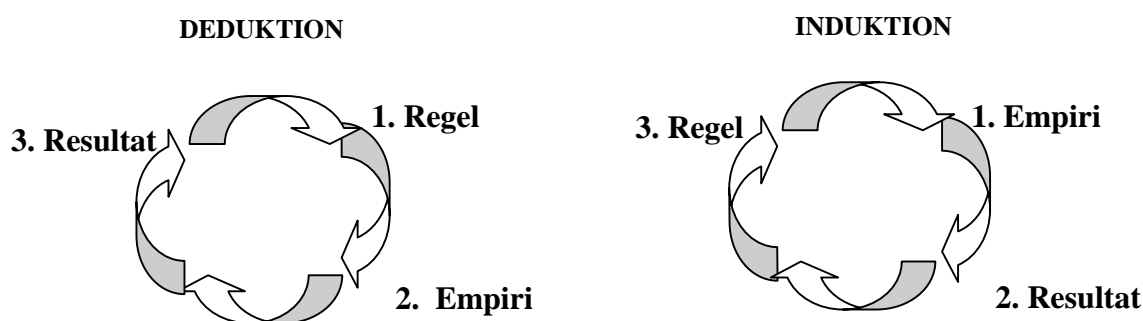
erfarenheter. Problematiken med objektiviteten är relaterad till personen. I den kvalitativa forskningen är forskarens egna värderingar och erfarenheter till hjälp när han/hon vill komma de människor nära som han/hon vill få information ifrån. Detta är en viktig bit för att han/hon skall kunna tolka den information som mottages.

Den kvantitativa forskningen beskriver och förklarar det som mätningar har givit. Det gäller för honom/henne att neutralisera de subjektiva inslagen som finns i informationen för att göra den så objektiv som möjligt. Objektiviteten är ett viktigt inslag i den kvantitativa forskningen, för den måste uppfylla reproducerbarhetskravet.²¹

2.3 Vetenskapligt angreppssätt

Idag finns det huvudsakligen två vetenskapliga inriktningar, dessa är positivismen och hermeneutiken. Hermeneutisk forskning betonar vikten av att se till helheten. Positivistisk forskning utgår från ett objektivt förhållningssätt medan den hermeneutiska forskningen är subjektiv. Den kunskap som forskaren besitter är hans förutsättning till att förstå saker och ting och se till helheten. Den hermeneutiska spiralen utgår från enskilda händelser som tillsammans bygger upp helhetens betydelse.²²

Positivismen syftar på att man vill bygga på säker kunskap. Enligt denna teori finns det endast två källor till kunskap och det är vad vi kan uppfatta med våra fem sinnen och det vi kan komma fram till med hjälp av logik. Det finns tre sätt att dra slutsatser i den positiva teorin och det är genom induktion, deduktion eller genom en kombination av dessa.



Figur 2.2 Professor Sven Åke Hörte²³

Ur deduktion formas hypoteser som kan testas på verkligheten ur teorier. Resultaten visar sig genom logiskt tänkande och en bra slutledningsförmåga. Induktionen däremot utgår från verkligheten för att sedan komma fram till olika teorier och modeller.²⁴ Vi utgår från teorin vilket då är en deduktiv ansats. Utifrån denna testar vi sedan hypoteser på empirin för att komma fram till någon sorts av slutsats, det vill säga vår tolkning av verkligheten.²⁵

²¹ Reproducerbarhetskravet innebär att undersökningen ska kunna upprepas likadant och ge exakt samma resultat vid varje tillfälle.

²² Patel, Runa; Tebelius, Ulla, *Grundbok i forskningsmetodik*, s.34-35

²³ www.ies.lut.se/org/Rapporter/AR9824.pdf

²⁴ Wiedersheim-Paul, Finn; Eriksson, Lars Thorsten *Att utreda, forska och rapportera*, s.150 (91)

²⁵ Eriksson, Lars Torsten; Wiedersheim-Paul, Finn *Att Utreda forska och rapportera*, s.201 (97)

2.4 Målgrupp

Vår uppsats vänder sig först och främst till studenter i vår kandidatseminarium grupp och till personer i yrkeslivet som kan ha något intresse av vår uppsats. Vi använder ekonomiskt fackspråk, förkunskaper i företagsekonomi är en fördel för att kunna ta till sig uppsatsen på ett bra och riktigt sätt. Läsaren har med fördel studerat ekonomi eller arbetat praktiskt i ett par år. Vår uppsats är till för dem som tycker området i fråga är intressant och som vill få en djupare förståelse för den nya lagstiftningen och dess effekter på revisionsbranschen.

2.5 Källkritik

Efter insamlingen av data är slutförd måste den kvalitetsbedömas. I och med att vi använt internet som en viktig källa för inhämtning av information kan kvaliteten på datan vara varierande. De hemsidor vi använt oss av, exempelvis Revisorsnämndens och FAR:s hemsidor, anser vi vara tillförlitliga och vara av hög kvalitet. Informationen är oftast skriven av revisorer för revisorer. Genom att studera artiklar har vi kunnat se problemen ur en annan synvinkel vilket bara är positivt och har hjälpt oss att titta på materialet med mer kritiska ögon.

Den genomgångna Revisorslagen och dess förarbeten anser vi vara en tillförlitlig källa och därför av hög kvalitet innehållsmässigt.

3. REVISORSLAGEN OCH DESS FÖRARBETEN

Den 1 januari 2002 trädde en ny Revisorslag (SFS 2001:883) i kraft. Denna lag har medfört ett par nyheter som vi tänkt presentera och gå igenom. Först kommer vi att definiera begreppet revisionsverksamhet som först nu blivit stadgat i lag. Tidigare har begreppet endast utvecklats genom praxis. En andra nyhet är införandet av en analysmodell. Revisorn är nu skyldig att inför varje uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan undergräva förtroendet för hans eller hennes opartiskhet (objektivitet) eller självständighet. En tredje nyhet är att en revisor inte skall få bedriva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har naturligt samband med denna.

3.1 Revisionsverksamhet

Revisionsbolagsutredningen ger till uttryck i sitt betänkande (SOU 1999:43) att begreppet revisionsverksamhet bör slås fast i lag. Anledningen till detta är utvecklingen de senaste decennierna i revisionsbranschen. Revisionsbyråerna erbjuder allt större utbud av tjänster som ligger utanför den egentliga revisionen. Därför är det viktigt att klargöra, och att sätta tydliga gränser, för vad som menas med revisionsverksamhet.

Begreppet revisionsverksamhet har tidigare utvecklats för gängse bruk. Den vägledande definitionen har varit den av Auktorisationsutredningen; *med revisionsverksamhet förstås revision, redovisning, organisation samt därmed sammanhängande rådgivning, däribland skattekonsultation*²⁶. Även FAR och Svenska Revisorsamfundet (SRS)²⁷ har gjort egna tolkningar. Deras definitioner är lite bredare och inbegriper även rådgivning inom andra närliggande områden där revisorn eller dess byrå besitter kompetens.²⁸

Vad innefattas i begreppet revisionsverksamhet?

I Revisorslagen 2 § 7 p definieras 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.

Nedan går vi igenom fem avsnitt där det beskrivs vad som lämpligt bör ingå i det grundläggande begreppet revisionsverksamhet.

²⁶ Prop. 2000/01:146, s. 39

²⁷ Svenska Revisorsamfundet kommer i fortsättningen att benämnas SRS

²⁸ SOU 1999:43, s.97

Lagstadgad revision

Revisionsverksamhet omfattar först och främst utförandet av lagstadgad revision, som utgår från olika lagar såsom aktiebolagslagen (ABL)²⁹ och revisionslagen. Exempelvis har revisorn till uppgift att granska bolagets årsredovisning och bokföring och att se över styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.³⁰ I 5 § Revisionslagen står det att granskningen av årsredovisningen och företagsledningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Revisorn måste även följa anvisningar som bolagsstämman har bestämt om de inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionsred.³¹ Revisorn skall i sin revisionsberättelse göra ett uttalande om huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisningen.³²

Revisionsrådgivning

När en revisor utför lagstadgad revision har han eller hon inte bara en rätt utan också en skyldighet att lämna råd och förslag till förbättringar med avseende på bolagets redovisning och förvaltning, det vill säga revisionsrådgivning.³³ Revisionsrådgivning bör ses som en del av revisionsuppdraget och därmed ingå i begreppet revisionsverksamhet. Gångse bruk får utarbeta var gränsen går mellan förslag till förbättringar som anses vara resultat av revisionsuppdraget (*revisionsrådgivning*) och de förslag som inte kan anses vara det (*fristående rådgivning*).³⁴ Bedömningen får göras från fall till fall, med hänsyn till god revisions- och revisorsred.

Annan granskning än lagstadgad revision

Revisorn kan få i uppdrag att granska en ideell förening, som inte enligt lag har revisionsplikt. Regeringens proposition anser att ett sådant uppdrag är en del av revisionsverksamheten. Rapporten är avsedd för tredje man främst föreningens medlemmar som då kan ta till sig informationen och värdera den med utgångspunkten att en kvalificerad revisor har granskat informationen. Revisionsbolagsutredningen tycker att om en kvalificerad revisor har uppträtt som granskare bör det betecknas som revisionsverksamhet om rapporten som kommit till är avsedd för tredje man.³⁵

²⁹ Aktiebolagslagen kommer i fortsättningen att benämnas ABL

³⁰ ABL 10 kap 3 §

³¹ ABL 10 kap 4 §

³² ABL 10 kap 28 §

³³ Prop. 2000/01:146, s.40

³⁴ SOU 1999:43, s.104

³⁵ SOU 1999:43, s.103

Lagstadgade tilläggsuppdrag

I ABL finns det bestämmelser om att vissa handlingar skall revideras av bolagets revisor. Exempel på detta hittar vi i ABL, såsom granskning av kontrollbalansräkning³⁶ och granskning av emissionsprospekt.³⁷ Även finansinspektionens föreskrifter innefattar sådana handlingar, exempel är granskning av halvårs- och andra delårsrapporter.³⁸ Uppdragen att granska tilläggsuppdrag är stort sett det samma som ett revisionsuppdrag och bör därför betraktas som en del av revisionsverksamheten.³⁹

Avtalsmässiga tilläggsuppdrag

Granskning som genomförs på grund av ett avtal mellan revisionsklienten och någon annan part bör i praktiken avse revisionsverksamhet. Revisionsbolagsutredningen tar Stockholms Fondbörs AB:s noteringsavtal som exempel. Det skall ges upplysning om revisorns granskning i det noterade bolagets halvårs- och delårsrapport.⁴⁰

Verksamhet som ej längre betraktas som revisionsverksamhet

Det är inte ovanligt att en revisor ibland sysslar med annan verksamhet såsom redovisnings- skatte- och organisationsfrågor. Denna verksamhet ingår dock ej längre i begreppet revisionsverksamhet. Internrevision för ledningens eget behov som ej är avsedd för tredje man är inte heller någon verksamhet som bör ingå, det finns inget samhällsligt skyddsintresse för denna tjänst. Inte heller bör uppdrag som revisorn åtar sig för privat del ingå i begreppet revisionsverksamhet, såsom styrelseuppdrag i exempelvis banker och försäkringsbolag.⁴¹

3.2 Analysmodellen

Analysmodellen finns inskriven i Revisorslagen 21 §. Revisorn har nu blivit skyldig att inför varje granskningsuppdrag genomföra denna analys, för att pröva om det föreligger hot som kan rubba förtroendet för revisorn. Revisorn måste i vissa situationer avböja sig uppdraget. Om han eller hon känner sig osäker kan förhandsbesked lämnas av Revisorsnämnden (RN)⁴² om hot föreligger eller ej. Detta kommer att behandlas mer utförligt i kapitel 4 Analysmodellen.

3.3 Tillåtna verksamhetsformer

Revisorn bör kunna utöva sin verksamhet som enskild näringsverksamhet och som enkelt bolag. Utövandet får även ske genom handelsbolag och aktiebolag. Revisorn som opererar

³⁶ ABL 13 kap 2 §

³⁷ ABL 4 kap 18 §

³⁸ FFFS 1995:43 4 kap 9 §

³⁹ SOU 1999:43, s.101

⁴⁰ SOU 1999:43, s. 102

⁴¹ SOU 1999:43, s.105

⁴² Revisorsnämnden kommer i fortsättningen att betecknas RN

som enskild näringsidkare skall hålla sådan verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamheten helt avskild. Genom handelsbolag och aktiebolag får revisorn endast utöva revisionsverksamhet och verksamhet som har ett naturligt samband med denna.⁴³ Det är alltså upp till revisorn att själv bestämma i vilken form han ska utöva sin yrkesverksamhet. Reglering för detta finner vi Revisorslagen i 8 – 11 § §. Regeringen i sin proposition anser att revisionsverksamhet och sidoverksamhet inte bör få utövas i samma företag. Detta är nu inte längre tillåtet enligt den nya lagstiftningen.⁴⁴ De anser att risken som sidoverksamheten medför kan skada omgivningens förtroende för revisorns självständighet om det båda verksamheterna utförs i samma regi. Om revisorn utövar sin yrkesverksamhet som enskild näringsidkare bör sidoverksamhet bedrivas som separat verksamhet. Därav bör ej hans eller hennes förtroende rubbas angående självständighet och oberoende. Om revisorn utövar sin verksamhet i bolag bör revisorn endast utöver revisionsverksamhet utöva verksamhet som har ett naturligt samband med denne, såsom redovisning och rådgivning i skattefrågor⁴⁵. Hot mot revisorns oberoende kan dock uppstå när sidoverksamhet utövas i separat bolag som revisionsbolaget helt eller delvis äger

3.4 Revisorns oberoende

I 20 § Revisorslagen står det uttryckligen att det är en plikt för revisorn att utöva sin revisionsverksamhet med opartiskhet och självständighet och att vara objektiv i sina ställningstaganden. Själva ordet oberoende står inte nämnt i lagen utan tar form som opartisk och självständig. Med detta menas att revisorn skall kunna utföra sitt jobb utan att kasta sidoblickar på annat som ej är relevant för uppdraget i fråga.

Att en revisor ger rådgivning till andra klienter än revisionsklienter skapar ingen direkt hotbild mot revisorns opartiskhet och självständighet. Hot kan däremot uppstå när relationen ändras, exempelvis när klienten ger revisorn i uppdrag att utföra revision. Indikationer på gränsdragning finns dokumenterade i jävskatalogen i ABL⁴⁶, men att helt bestämma gränsen för vad tillåten rådgivning är, är inte möjlig. Revisorn kan med säkerhet upprätta en objektiv revisionsberättelse genom att iaktta god revisorssed, som han eller hon enligt lag är skyldig att efterfölja.⁴⁷ Denna objektiva revisionsberättelse är det yttersta målet med varje revision. Den ekonomiska informationen som utgör bedömningsunderlag för olika intressenter ökar i trovärdighet när en objektiv granskare har utfört ett väl genomtänkt arbete.⁴⁸

Revisionsbolagsutredningen har definierat uttrycket opartiskhet och självständighet⁴⁹

- revisorns *faktiska* opartiskhet och självständighet; vilket innebär revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av väsentlig betydelse för revisionsuppdraget, men inte till några andra omständigheter och
- revisorns *synbara* opartiskhet och självständighet; vilket är detsamma som frånvaron av sådana omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet.

⁴³ Prop. 2000/01:146, s.72

⁴⁴ RevL 10 §

⁴⁵ Prop. 2000/01:146, s.72-73

⁴⁶ ABLs jävskatalog, se bilaga 1

⁴⁷ RevL 19 §

⁴⁸ SOU 1999:43, s.138

⁴⁹ SOU 1999:43, s.142

3.5 Verksamhet med naturligt samband och sidoverksamhet

Det är inte tillåtet för revisionsbolag att utöva annan affärsverksamhet än revisionsverksamhet.⁵⁰ Denna möjlighet står endast öppen för revisorn personligen och måste då hållas helt avskild från revisionsverksamheten i sig. I och med att begreppet revisionsverksamhet har blivit lagstadgat kommer en del verksamhet som hittills ansetts som revisionsverksamhet, såsom redovisnings-, organisations- och skattekonsultationstjänster att ej längre ingå i begreppet. Dessa tjänster faller dock inom ramen för revisorns kärnkompetens och de borde inte förslösas. De bör användas i annan verksamhet förutsatt att de ej rubbar förtroendet för revisorn i det enskilda uppdraget. Analysmodellen som nämnts ovan kommer förhoppningsvis att minska antalet oberoende- och förtroendeproblem. Med det i bagaget föreslår regeringen i sin Proposition ”att en revisor alltid bör ha rätt att bedriva verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet, såsom redovisnings-, organisations- och skatterådgivningsverksamhet”.⁵¹ Detta är reglerat i 25 § Revisorslag. Regeringen anser att det borde vara tillräckligt tillfredsställande om reglerna om analysmodellen och dess dokumentation efterlevs för att minska risken med att revisorer bedriver sidoverksamhet.

Var går då gränsen mellan ”naturligt-samband-verksamhet” och sidoverksamhet? FAR⁵² har ställt samman en matris där man kan utläsa begränsningarna för vad en revisor får ägna sig åt. Denna gestaltas här nedan.

	Stör ej oberoendet enligt analysmodellen	Stör oberoendet enligt analysmodellen
Revisionsverksamhet	Tillåten	Tillåten ibland
Verksamhet med naturligt samband med revisionsverksamhet	Tillåten	Förbjuden
Sidoverksamhet som inte rubbar förtroendet	Tillåten, men inte i revisionsföretaget	Förbjuden
Sidoverksamhet som rubbar förtroendet	Förbjuden	Förbjuden

(Promemoria 21/10 2002, FAR, sid.2)

⁵⁰ SOU 1999:43, s. 164

⁵¹ Prop. 2000/01:146, s.55

⁵² Promemoria 21/10 2002, FAR, s 2

Med avseende på verksamhetens art indelas arbetsuppgifterna i,⁵³

- Revisionsverksamhet
- Verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten
- Sidoverksamheten

Sidoverksamheten delas i sin tur in i

- Sidoverksamhet utan förhinder
- Sidoverksamhet som genom sin art eller omfattning rubbar förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet
- Sidoverksamhet som är oförenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision

Revisionsverksamhet

Enligt Revisorslagen är revisionsverksamhet ”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”.⁵⁴ Även råd som revisorn ger, som föranletts av granskningen, utgör revisionsverksamhet. Denna del utgörs alltså av vad revisorn enligt lag skall göra.⁵⁵

Verksamhet med naturligt samband

En verksamhet får anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamheten, om det med fog kan hävdas att den faller inom ramen för revisorns kärnkompetens och utbildningskrav. Detta ska inte vara en fixpunkt, utan den fortlöpande utvecklingen nationellt och internationellt måste beaktas, så att vad som faller inom ramen för kärnkompetensen successivt förskjuts, allt eftersom revisionsverksamheten utvecklas.

Det bör rimligen också vara så, att vad en auktoriserad eller godkänd revisor får göra bör också en specialist inom revisionsföretaget få göra.

Exempel på verksamheter med naturligt samband;

- ✓ Rådgivning inom redovisning och beskattning
- ✓ ”Organisationskonsultationstjänster”
- ✓ Utgivning av egenproducerade skrifter inom redovisning och beskattning
- ✓ Utbildning och programutveckling inom redovisning och beskattning

De uppräknade exemplen är inte avsedda att vara uttömmande, utan även andra områden, till exempel bolagsrätt, kan komma ifråga.

Två områden, som kan sägas sakna naturligt samband med revisionsverksamheten, är kapital och fastighetsförvaltning. Om man har sådan verksamhet av någon större omfattning, eller om

⁵³ Promemoria 21/10 2002, FAR, s. 1

⁵⁴ RevL 2 § 7

⁵⁵ Promemoria 21/10 2002, FAR s. 2 f

den saknar reell anknytning till revisionsföretaget, kan den inte anses ha ett naturligt samband med den samma.⁵⁶

Sidoverksamhet

Alla annan verksamhet är sidoverksamhet. Är revisionsfirman ett aktiebolag eller handelsbolag, så får sådan verksamhet överhuvudtaget inte bedrivas enligt Revisorslagen 10 §. Revisorsfirman får heller inte äga andelar i ett bolag som bedriver sidoverksamhet. Det får däremot de fysiska personer, som revisionsföretagets yttersta ägare göra.⁵⁷

Drivs revisionsföretaget inte som aktiebolag eller handelsbolag, får sidoverksamhet bedrivas om den hålls tydligt åtskild från revisionsverksamheten. Det ska klart framgå av lokaler, skyltning, annonsering med mera, att det är frågan om skilda verksamheter. Så långt det är förenligt med god redovisningssed, ska bokföring och redovisning särskiljas.⁵⁸

Det finns två former av sidoverksamhet som aldrig får bedrivas. En första är sidoverksamhet som är av sådan art eller omfattning att den kan rubba förtroendet för revisorn opartiskhet eller självständighet. Detta är sådan verksamhet där revisorn mer eller mindre regelmässigt tvingas avsäga sig pågående uppdrag. Exempel på detta är styrelseuppdrag i en bransch där revisorn också har revisionsklienter. Även styrelseuppdrag i banker och försäkringsbolag är exempel på detta. Den andra formen av sidoverksamhet, som aldrig får bedrivas, är verksamhet som är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Utredningens betänkande innehöll det målande uttrycket ”skamlig och skum”, som väl ganska tydligt visar vilken form av verksamhet som här avses. Ett är alltså inte bara frågan om rent kriminell verksamhet, som ju inte heller revisorer får ägna sig åt, utan även oseriösa eller tveksamma verksamheter räknas hit.⁵⁹

För att finna svaret på vår fråga, var gränsen går mellan ”naturligt-samband-verksamhet” och sidoverksamhet har vi gått till författningskommentaren till propositionen. Här står det skrivet att det inte fodras någon anknytning till revisionsverksamheten för att ha ett naturligt samband, men den måste vara av sådan läggning att det är naturligt för revisorn i allmänhet att syssla med verksamheten. Som exempel tar de upp rådgivning inom områdena redovisning och beskattning. För att få ett grepp om vad som har ett naturligt samband utgår man från revisorns kärnområde och kompetens som införskaffats genom det lagstadgade kravet på teoretisk och praktisk utbildning. Därtill får man beakta den varaktiga yrkesutvecklingen, både nationellt och internationellt. Ny teknik genom IT-området har betytt stora förändringar i revisorns granskningsuppgifter, då främst vad gäller specialkompetens när de nya datoriserade redovisningssystemen skall granskas.⁶⁰

⁵⁶ Promemoria 21/10 2002, FAR, s. 3 f

⁵⁷ Promemoria 21/10 2002, FAR, s. 4

⁵⁸ I bid

⁵⁹ Promemoria 21/10 2002, FAR

⁶⁰ Prop.2000/01:146, s.91

3.6 Tillsynens omfattning

Utredningens förslag är att RN:s tillsynsuppgift avgränsas. Fullständig tillsyn kommer i fortsättningen omfatta de granskningsuppdrag som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal. Som sedermera kommer att resultera i en rapport för bedömning av tredje man.⁶¹ Syftet med tillsynen är att ge trovärdighet åt den ekonomiska informationen genom att säkerställa revisorns roll som opartisk och självständig granskare. RN kan utföra både en legalitets- och en kvalitetsgranskning, därav att revisionsverksamheten står under fullständig tillsyn. RN kan alltså titta på både formen och innehållet i granskningsuppdraget. Medan all annan verksamhet kommer att stå under begränsad tillsyn, där RN endast kan utöva tillsyn över revisorns allmänna yrkesmässiga uppträdande och om verksamheten kan påverka revisorns roll som opartisk och självständig granskare.⁶² Det är de godkända och auktoriserade revisorerna och de registrerade revisionsbolagen som står under RN:s tillsyn. Det primära syftet med den offentliga tillsynen är att säkerställa förtroendet för revisorn och hans eller hennes profession. De tjänster som bör ingå i revisionsverksamheten är viktiga att skydda ur ett samhällsperspektiv för att revisorn skall kunna anses oberoende.

⁶¹ SOU 1999:43, s.169

⁶² SOU 1999:43, s. 171

4. ANALYSMODELLEN

Sverige har som första land i världen tagit in analysmodellen i lagstiftningen. Modellen har till syfte att ge vägledning vid prövning av revisorers opartiskhet och självständighet och ersätter de gamla förbudslistorna. Istället för uttryckliga förbud i lagtexten skall nu istället revisorn själv, med hjälp av analysmodellen, identifiera de hot som finns och vidta åtgärder för att minska eller eliminera dessa. Ett stort ansvar läggs på revisorns axlar. Detta stämmer väl överens med motiven bakom lagen, där man har poängterat att professionen har det yttersta ansvaret för utvecklingen och att den goda seden ska formas på fältet, inte av myndigheterna.⁶³

Den första analysmodellen utformades av FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) 1995, som är en europeisk sammanslutning av föreningar för revisorer och kvalificerade redovisningsekonomer. Modellen byggde på en liknande analysmodell, som redan tillämpades av revisorsorganisationerna i Storbritannien. I arbetet med att harmonisera reglerna kring revisorernas oberoende, gav EU parlamentet i uppdrag åt FEE att utforma en gemensam kärna av etiska regler för medlemsorganisationerna. 1998 lämnade FEE över sin rapport ” Statutory Audit Independence and Objectivity, Common Core of Principles For the Guidance of the European Profession, Initial Recommendation ”, till kommissionen. Kommissionen har därefter vidareutvecklat förslaget och utgav den 16 maj 2002 rekommendationen ”Revisorers oberoende I EU: Grundläggande principer”. Rekommendationen innehåller än så länge bara minimiregler, d v s det står varje medlemsland fritt att införa strängare regler.⁶⁴

IFAC (International Federation of Accountants), som är en internationell sammanslutning av föreningar för revisorer och kvalificerat redovisningsfolk, antog i sin ”Code of Ethics” ett nytt avsnitt om revisorers oberoende 2001.

Både EU rekommendationen och IFAC: s oberoende regler är mer detaljerade än den svenska lagstiftningen, varför dessa kommer att vara av största vikt när praxis på området utformas. Vi kommer därför att ha en noggrann genomgång av dessa två regelverk i kapitel 5.

⁶³ Analysmodellen, FAR, förordet.

⁶⁴ Analysmodellen, FAR, s 4.

Analysmodellens tre steg.

Analysmodellen är uppbyggd i tre steg:

1. Identifiering av eventuella omständigheter som typiskt sett kan utgöra hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet.
2. Bedömning av om det med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, inklusive förtroendestärkande åtgärder, finns anledning att ifrågasätta revisorns förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet och självständighet.
3. Dokumentation av prövningen.⁶⁵

2.1 Identifiering av hot

Revisorn ska inför varje nytt uppdrag, eller om det finns anledning till det i ett befintligt uppdrag, pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes vilja eller förmåga att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Prövningen skall göras mot bakgrund av vad en hypotetisk tredje man, som är både kunnig och omdömesgill och har kännedom om alla relevanta omständigheter, skulle ha ansett om revisorns förmåga att utföra uppdraget med opartiskhet och självständighet. Den hypotetiske tredje mannen skall ha kännedom om de krav som ställs på revisorn vad gäller utbildning och tillsyn. Han förväntas också känna till de etiska krav, som branschorganisationerna inom revisionsbranschen, ställer på sina medlemmar och de kvalitetssäkrande åtgärder som förekommer i branschen.⁶⁶

I analysmodellen finns fem hot uttryckligen formulerade, då det alltid finns en presumtion om förtroenderubbande omständigheter.

Dessa hot är:

- Egenintressehot
- Självgranskningshot
- Partställningshot
- Vänskapshot
- Skrämselhot

Även om revisorn inte lyckas identifiera något av ovanstående hot, så kan det enligt generalklausulen ändå föreligga andra omständigheter som rubbar förtroendet. Även detta måste revisorn undersöka.⁶⁷

4.1.1. Egenintressehot

Om revisorn eller någon annan person i revisionsgruppen har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i revisionsklienten, så föreligger ett egenintressehot. Att revisorn har ett direkt ekonomiskt intresse i revisionsklienten innebär att han eller hon har affärsmässiga

⁶⁵ Analysmodellen, FAR, s 12.

⁶⁶ Analysmodellen, FAR, s 19.

⁶⁷ Analysmodellen, FAR, s 13.

relationer med klienten utöver revisionsuppdraget. Exempel på detta kan vara att de deltar i gemensamma projekt eller investeringar, att revisorn innehar eller handlar med klientföretagets värdepapper eller att revisorn har gått i borgen för klienten eller gett lån till densamma.

Ett annat exempel på egenintressehot, som framför allt kan drabba de små revisionsbyråerna, är om revisorn blir ekonomiskt beroende av klienten. Så är fallet om arvodena från klienten är betydande i förhållande till revisionsbyråns övriga intäkter. Om arvodena är relaterade till klientföretagets resultat eller om revisorn har blivit erbjuden anställning i företaget föreligger också ett egenintressehot, som är betydande.

Även indirekta ekonomiska intressen utgör ett egenintressehot. Exempel på detta kan vara att en närstående person till revisorn har nära affärskontakter med klienten eller att revisorn själv har ekonomiska intressen i ett företag som äger betydande andelar i klientföretaget.⁶⁸

4.1.2. Självgranskningshot

Om revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen har lämnat råd eller liknande vid så kallad fristående rådgivning och revisorn sedan ska ta ställning till detta i granskningsuppdraget, så föreligger ett självgranskningshot. Hotet innebär alltså att revisorn kommer att granska ett råd som han själv eller någon i gruppen har gett. Här har vi typexemplet när konsulterna i revisionsbyråerna ger råd till de klienter som sedan revisorerna ska granska. Även upplysningar om lagar och rekommendationer och tillämpningen av dessa, som en revisor ger en klient, kan utgöra ett självgranskningshot.

En annan form av självgranskningshot föreligger om revisorn i ett tidigare skede har varit anställd hos revisionsklienten eller om en närstående till revisorn är anställd hos klienten och har medverkat i arbetet med det som revisorn sedan ska granska.⁶⁹

4.1.3. Partställningshot

Om revisorn eller någon annan inom revisionsgruppen har uppträtt till stöd för eller emot en klient i en rättslig eller ekonomisk fråga, så uppkommer ett partställningshot. Formuleringen ”till stöd för” innebär i detta sammanhang att revisorn har haft i uppdrag att tala i klientens sak. Ett exempel på detta är när revisorn (eller t ex en skattejurist på byrån) företräder eller biträder klienten i en skatteprocess eller i dennes kontakter med skattemyndigheten.

Ett partställningshot föreligger också om revisorn företräder klienten vid förhandlingar om försäljning (eller köp) av klientens tillgångar.

Om revisorn däremot endast vidarebefordrar uppgifter för klientens räkning, så föreligger inget partställningshot.⁷⁰

4.1.4 Vänskapshot

Om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har nära personliga relationer med revisionsklienten, så utgör detta ett vänskapshot. Exempel på detta är när det finns mångåriga

⁶⁸ Analysmodellen, FAR, s 13 f.

⁶⁹ Analysmodellen, FAR, s 14 f.

⁷⁰ Analysmodellen, FAR, s 15.

vänshipsband eller ofta förekommande sociala kontakter mellan revisorn och t ex ledningen, VD och andra ledande befattningshavare hos revisionsklienten.⁷¹

Ett annat viktigt slag av vänskapshot är när revisorn har haft uppdrag hos klienten i många år. EU-rekommendationen innehåller en rotationsregel⁷², som säger att efter sju år bör åtminstone de huvudansvariga revisionspartners, som har en nyckelställning i uppdragsteamet, bytas ut.

Den här frågan diskuterades vid mötet med EU: s revisionskommitté i Lissabon den 10-11 april 2000 och den svenska delegationen var då emot idén med intern rotation, som man ansåg vara oflexibel. Det har även varit på tapeten att ta in en regel om extern rotation, där inte bara klientansvarig partner utan även revisionsbyrån måste bytas ut. Detta förslag röstades dock ner på EU:s revisionskommittémöte i Dublin den 21-22 mars 2002 och finns alltså inte med i EU-rekommendationen. Även om Sverige var emot idén med intern revision, så finns nu denna regel och då FAR eftersträvar en harmonisering av reglerna för yrkesmässig revision inom EU, så anser man att denna regel på något sätt ska införlivas med det svenska regelsystemet. Detta kan ske antingen genom ändring i lagtexten, ändring i förordningar och föreskrifter eller genom ändring i professionens egna yrkesetiska regler.⁷³ Det har dock även i Sverige höjts röster för att begränsa den tid som revisorn får inneha ett uppdrag. Kristdemokraterna framförde i den senaste valrörelsen, krav på att revisorn inte skulle få ha ett uppdrag mer än ett visst antal år.⁷⁴

4.1.5 Skrämselhot

Om det föreligger hot och påtryckningar från revisionsklienten, eller annan, mot revisorn och dessa är ägnade att inge revisorn obehag, så föreligger ett skrämselhot. Detta innebär alltid att revisorn bör avsäga sig uppdraget.⁷⁵

4.1.6 Generalklausulen

Exakt vad som innefattas av generalklausulen är i dagsläget svårt att säga. Klausulen säger att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget även om något av de preciserade hoten inte är för handen, men det istället föreligger något annat förhållande som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.⁷⁶ Här kommer EU-rekommendationen att bli viktig för utvecklingen av god revisorssed och praxis på området.

⁷¹ Analysmodellen, FAR, s 15.

⁷² EU-rekommendationen, 2002/590/EG, B. 10:2 a.

⁷³ Brev från Björn Markland, Generalsekreterare i FAR, till justitieminister Thomas Bodström, www.far.se.

⁷⁴ Balans 3/2002, s 5.

⁷⁵ Analysmodellen, FAR, s 15.

⁷⁶ Analysmodellen, FAR, s 16.

4.2 Bedömning av omständigheterna och förtroendestärkande åtgärder

När något eller några av ovanstående hot har identifierats, så föreligger en presumtion att förtroendet för revisorn rubbas och revisorn måste avböja ett nytt uppdrag eller avgå från ett befintligt. För att denna presumtion ska brytas krävs det att antingen omständigheterna i det enskilda är sådana att det faktiskt inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet eller att revisorn vidtar åtgärder för att eliminera hoten.⁷⁷

4.2.1 Särskilda omständigheter

I vissa fall kan omständigheterna vara sådana att det faktiskt inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet. Vilka dessa omständigheter är får bedömas från fall till fall och med tiden utvecklas en praxis, som kommer att göra det lättare för revisorn att bedöma om sådana särskilda omständigheter är för handen. Nedan följer några exempel, där det i normalfallet inte finns anledning att betvivla revisorns oberoende och revisorn inte behöver avsäga sig uppdraget. Exempelen är hämtade direkt från FAR:s skrift ”Analysmodellen, för prövning av revisorerers opartiskhet och självständighet”, sid. 16.

- ”Affärstransaktioner mellan revisorn och revisionsklienten kan normalt godtas, så länge det är fråga om transaktioner av vardaglig och ordinär karaktär som ingås på samma villkor som gäller för andra.”
- ”Tidigare anställning hos revisionsklienten behöver inte diskvalificera revisorn, om anställningen ligger några år tillbaka i tiden eller har avsett en befattning utan anknytning till det som revisionen avser.”
- ”Det förhållandet att någon annan i samma revisionsgrupp har nära personliga relationer med någon i revisionsklientens ledning behöver inte föranleda revisorns avgång, om det kan konstateras att denna person saknar anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande.”
- ”Ett annat exempel är att någon annan person i revisionsgruppen äger aktier i revisionsklienten men det står klart att varken revisorn eller andra som deltar i revisionsuppdraget har någon faktisk anknytning till denna person och personen inte har någon insyn i uppdraget.”

4.2.2 Förtroendestärkande åtgärder

För att bryta presumtionen kan revisorn också vidta motåtgärder. Ju större hot desto kraftigare motåtgärd. Vissa hot såsom betydande ekonomiska intressen i revisionsklienten kan aldrig balanseras av motåtgärder utan där måste revisorn avsäga sig uppdraget.

⁷⁷ Analysmodellen, FAR, s 16.

Interna motåtgärder

Den enklaste formen av motåtgärd är att revisorn helt enkelt informerar om sitt ställningstagande och skälen för det i sitt granskningsutlåtande.

När förtroende risken är större, men ändå inte kan ses som allvarliga är oftast byråinternas åtgärder tillräckliga.⁷⁸

Tre typfall av byråinternas åtgärder kan urskiljas:

- Interna kvalitetssäkringssystem.
- Tydliga gränser mellan företag inom revisionsgruppen och mellan olika verksamhetsgrenar inom respektive företag.
- ”Second opinion” av någon annan revisor inom företaget.

Interna kvalitetssäkringssystem

En grundläggande form av kvalitetssäkring är att samtliga medarbetare i revisionsbyrån får tillräcklig information och utbildning i analysmodellen och hur den ska tillämpas. Vidare måste det finnas tydliga instruktioner, rutiner och tekniska hjälpmedel, som gör det möjligt för revisorerna att tillämpa modellen. Det måste finnas t ex dataregister över alla klienter, så att man lätt kan få fram den information som behövs för att göra en bedömning om det föreligger något hot. Det måste vidare finnas tydliga policyn för hantering av vanligt förekommande situationer och rutiner för hur man ska gå tillväga när man ska inhämta en second opinion.⁷⁹

Tydliga gränser mellan verksamhetsgrenarna

En viktig grundförutsättning för att revisionsverksamheten ska kunna bedrivas med opartiskhet och självständighet är att organisationen är sådan att förtroendet inte rubbas. I Revisorslagens 10 § framgår att ”om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller aktiebolag får ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten”. Det ska dessutom finnas tydliga vattentäta skott mellan revisionsverksamheten och andra verksamheter som har ett naturligt samband med denna.⁸⁰ (Om naturligt samband se kapitel 3).

Second opinions

Detta innebär att en annan revisor inom företaget ger ett utlåtande vid granskningen. Detta kan man t ex göra när det föreligger ett hot om självgranskning, där revisorn i ett tidigare skede givit råd till klienten och som han nu ska granska.⁸¹

⁷⁸ Analysmodellen, FAR, s 17.

⁷⁹ Analysmodellen, FAR, s 21.

⁸⁰ Analysmodellen, FAR, s 20.

⁸¹ Analysmodellen, FAR, s 17.

Externa motåtgärder

Om revisorn eller någon i revisionsgruppen lämnat råd, vid så kallad fristående rådgivning, och detta råd är av väsentlig betydelse för klienten, och innefattar skönmässiga bedömningar och där valet mellan möjliga lösningar har stor betydelse för klientens ställning och resultatet, så kan endast externa motåtgärder neutralisera hotet. Detta sker då genom att en yrkesrevisor utanför revisionsgruppen avger en second opinion, d v s utför en oberoende granskning.⁸²

Förhandsbesked hos Revisorsnämnden

Revisorn kan söka förhandsbesked hos revisorsnämnden om han/hon är tveksam till huruvida ett uppdrag bör avböjas eller om de motåtgärder som planeras är tillräckliga för att förtroendet skall upprätthållas. När revisorsnämnden har avgett ett förhandsbesked och detta har vunnit laga kraft, så är nämnden bunden av beskedet i förhållande till revisorn.⁸³

4.3 Dokumentationen

Revisorslagens 24 § innehåller en regel som säger att revisorer ska dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla all information som är väsentlig för att man i efterhand ska kunna bedöma hans eller hennes opartiskhet och självständighet.

Av dokumentationen ska framgå:

1. Planeringen av uppdraget och de bedömningar, såsom väsentlighets- och riskbedömningar som legat till grund för planeringen.
2. Vilka granskningsåtgärder som utförts, vad dessa omfattat samt när och hur granskningsåtgärderna har utförts.
3. De iakttagelser som gjorts vid granskningen och de slutsatser som dragits.
4. De insatser i form av rådgivning eller annat biträde som föranletts av iakttagelser enligt 3.
5. De rapporteringsåtgärder som har föranletts av iakttagelser enligt 3.
6. De omständigheter, ägnade att enligt 21 § revisorslagen rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet, som har identifierats.
7. De motåtgärder som har vidtagits för att motverka sådana omständigheter som avses i 6.
8. De slutsatser som revisorn dragit om sin opartiskhet och självständighet vid prövningen enligt 21 § revisorslagen.⁸⁴

Det måste även framgå av dokumentationen om revisorn eller någon annan i den revisionsgrupp där revisorn är verksam, har gett så kallad fristående rådgivning. Det måste i sådant fall klart framgå vad rådgivningen avsett, vem som utfört uppdraget samt innebörden av de förslag till åtgärder som lämnats. Det måste även framgå hur stor ersättningen för rådgivningen varit.⁸⁵

⁸² Analysmodellen, FAR, s 17 f.

⁸³ Analysmodellen, FAR, s 18.

⁸⁴ RNFS 2001:2, 2 §.

⁸⁵ RNFS 2001:2, 4 §.

Det bästa är om dokumentationen sker fortlöpande och den måste vara färdigställd allra senast när revisorn avger sitt granskningsutlåtande.⁸⁶ Exempel på dokumentationsblankett återfinns i bilaga 2.

4.4 Sammanfattning

Som en sammanfattning av Analysmodellen, ska vi här kortfattat redogöra för arbetsgången vid tillämpningen av modellen. FAR:s flödesschema, som ni finner på nästa sida, ger en tydlig översikt.

Vid varje nytt uppdrag (eller nya omständigheter i det befintliga uppdraget), ska revisorn, om det är frågan om ett revisionsuppdrag, först undersöka om det föreligger jäv, enligt jävsreglerna. Gör det inte det, så ska det undersökas om det finns några hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. Är svaret på den frågan nej, så kan uppdraget accepteras. Finns det däremot hot, kan revisorn vidta motåtgärder. Om det finns möjlighet att vidta motåtgärder, eller om det föreligger särskilda omständigheter, kan uppdraget accepteras. I annat fall, har revisorn inget annat val än att avgå eller avsäga sig uppdraget. I alla omständigheter ska alla överväganden och beslut dokumenteras.

Är det istället frågan om ett konsultuppdrag, måste man ta redo på om det finns någon beröringspunkt med ett revisionsuppdrag. Gör det inte det, så går det bra att acceptera uppdraget. Finns det däremot någon beröringspunkt, så måste den ansvarige revisorn underrättas. Han får sedan vidta åtgärder enligt ovan.⁸⁷

Förklaringar till vissa begrepp i flödesschemat.

Revisionsgrupp: en grupp av företag i vilket minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap.

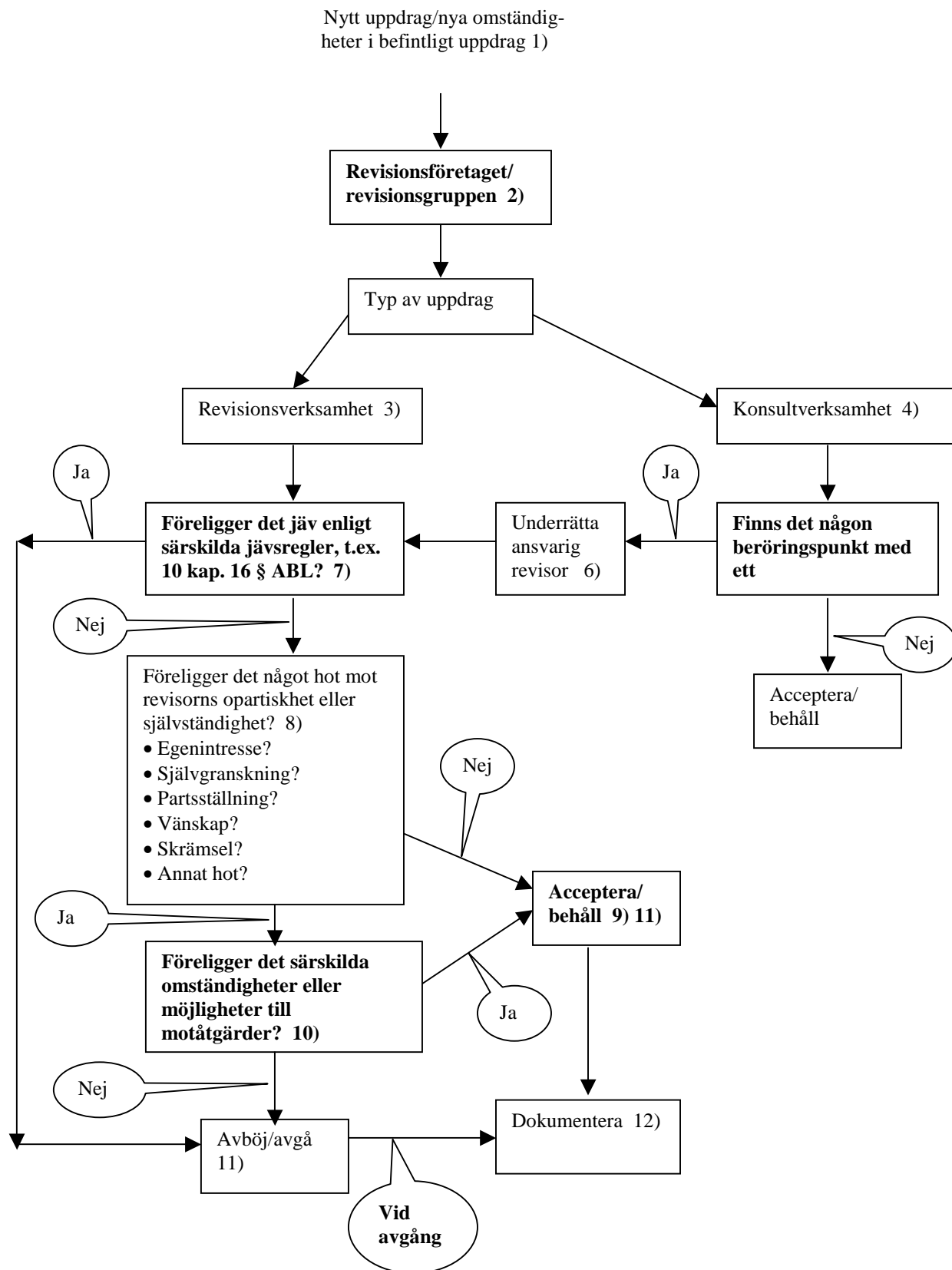
Revisionsverksamhet: granskning av förvaltning eller ekonomisk information som skall utföras enligt författning, stadgar eller avtal och som skall utmynna i en rapport, ett intyg eller någon annan handling som är avsedd även för andra än uppdragsgivaren. Hit räknas även rådgivning eller annat biträde som föranletts av iakttagelser vid granskningen.

Konsultverksamhet: alla uppdrag som inte utgör revisionsverksamhet.

⁸⁶ Analysmodellen, FAR, s 18.

⁸⁷ Analysmodellen, FAR, s 9 f.

Flödesschema



5. INTERNATIONELLA REGELVERK

Det finns ett flertal internationella regelverk, som kommer att vara av betydelse vid tolkningen av den svenska Revisorslagen och vid utarbetandet av praxis för tillämpningen av densamma. Den viktigaste är EU-kommissionens rekommendation ”Revisorers oberoende i EU: grundläggande principer”. Sverige är som medlem i EU förpliktigad att följa EU:s regler. Rekommendationerna är dock ej bindande för medlemsstaterna⁸⁸, men då det är denna rekommendation som ligger till grund för den nya Revisorslagen, så får den anses vara av yttersta vikt vid tolkningen. Kommissionen anger dessutom i sina skäl för rekommendationen, rådets direktiv 84/253/EEG artiklarna 24 och 25, som kräver att medlemsstaterna föreskriver att revisorer inte får utföra lagstadgad revision om de inte är oberoende. Direktiven är bindande för medlemsstaterna.

De internationella revisionsstandarderna ISA är, eller är i alla fall på väg att bli, normerande för att utföra revision enligt god revisionssed i Sverige. Standarderna utarbetas av IFAC:s internationella revisionskommitté IAPC. Under de senaste två åren har de nordiska länderna samarbetat för att kunna påverka utvecklingen av ISA.⁸⁹ IFAC har i sin ”Code of Ethics” gett ut regler om oberoende för revisorer, som vi ska titta närmare på.

De amerikanska regelverken skiljer sig en del från de europeiska och svenska reglerna. Det är mer uttalade förbud och mindre utrymme för revisorns egna omdöme. Både FASB och SEC:s krav skärptes efter Enron skandalen. Det är nu främst SEC:s krav som måste beaktas av svenska revisionsfirmor, då SEC kräver att även utländska revisionsfirmor med kunder i USA ska följa den amerikanska lagstiftningen. Den lag det gäller är Sarbanes-Oxley Act, som i flera fall står i direkt konflikt med de svenska och europeiska reglerna.

5.1 EU-rekommendationen

Vi har tidigare påpekat att den nya Revisorslagen och då främst Analysmodellen bygger på EU-kommissionens rekommendation om revisorers oberoende i EU. Vi kommer därför inte att redogöra för hela rekommendationen, eftersom det skulle innebära att vi upprepar mycket av vad vi tidigare sagt. Istället nöjer vi oss med att ta upp de eventuella skillnader som finns och de detaljer som kommer att bli av vikt vid tolkningen av Revisorslagen och tillämpningen av Analysmodellen. Rekommendationen är betydligt mer detaljerad och innehåller flera exempel och typfall som kan bli användbara vid normbildningen.

Kommissionen har angett ett flertal skäl till att man gett ut denna rekommendation. Inledningsvis nämnde vi ministerrådets direktiv 84/253/EEG, som bl.a. handlar om förbud för revisorer att utföra lagstadgad revision om de inte är oberoende.

⁸⁸ Pålsson, L, s 30.

⁸⁹ Balans nr 3/2002, s 6.

Andra skäl som anges är:⁹⁰

- Att det är av stort intresse för investerare, fordringsägare, anställda och andra har intressen i EU:s företag, att revisorer har en oberoende ställning, då detta är av grundläggande betydelse för allmänhetens förtroende för revisionsberättelsens tillförlitlighet.
- Att de nationella reglerna om revisorers oberoende skiljer sig åt på ett flertal punkter, vilket gör det svårt för investerare och andra intressenter att bedöma om revisorerna utför sitt revisionsarbete med lika hög grad av oberoende i hela EU.
- EU:s revisionskommitté har fastställt att revisorers oberoende ska vara ett av kommitténs prioriterade områden. De anser att förekomsten av gemensamma principer, avseende revisorers oberoende, bidrar till att skapa lika konkurrensvillkor för tillhandahållandet av revisionstjänster på den gemensamma marknaden.

Rekommendationen är uppbyggd kring ett antal principer istället för detaljerade regler. Detta för att öka flexibiliteten, som gör det möjligt att reagera snabbt och effektivt på förändringar inom revisionsvärlden, samt för att täcka de oändliga variationer av omständigheter som kan uppkomma. Det finns två avsnitt i rekommendationen. Det första avsnittet handlar om vilka övergripande krav som ställs på revisorernas oberoende och vilka personer som omfattas av kraven. Det andra avsnittet tar upp hoten och de motåtgärder som är möjliga att vidta för att minska dessa.

5.1.1 Ramen

En grundläggande princip är att revisorn måste vara oberoende av sin klient, såväl i tanke som till det yttre⁹¹. Det är revisorns ansvar att kravet på oberoende uppfylls. Det är inte enbart revisorn själv som omfattas av detta krav, utan även den som har en ställning, som gör det möjligt att påverka resultatet av revisionen, omfattas.

Dessa personer är:⁹²

1. Uppdragsteamet, de som är direkt inblandade i revisionen,
 - revisionspartner, revisionschefer och revisionspersonal
 - personal från andra yrkesgrupper som är involverade i revisionsuppdraget, såsom jurister, IT-specialister och skattekonsulter
 - de som utför kvalitetskontroll eller har direkt tillsyn över revisionsuppdraget
2. Om företaget ingår i ett nätverk måste även dessa företag omfattas, det vill säga de personer som på något sätt varit involverade i revisionsuppdraget eller har en ställning som gör det möjligt för dem att påverka revisionen.
3. Andra personer som inte ingår i uppdragsteamet eller beslutskedjan.
 - ägare eller aktieägare i revisionsbolaget, som på grund av att de äger en majoritet av rösterna i bolaget, kan anses påverka resultatet av revisionen,
 - de personer som övervakar eller leder revisionsteamet,
 - personer som på grund av sin arbetsrelation till någon i revisionsteamet, kan sägas ha ett potentiellt inflytande,
 - familjemedlemmar,
 - större kunder, leverantörer eller entreprenörer

⁹⁰ 2002/590/EG, s 1 ff.

⁹¹ 2002/590/EG, A, inledningen.

⁹² 2002/590/EG, A.2.

De personer som kan komma att omfattas av kravet på oberoende kan tyckas oändligt, men det är viktigt att komma ihåg att det är bara de som har möjlighet att påverka revisionen på något sätt, som omfattas. Detta får bedömas från fall till fall.

5.1.2 Skyddsåtgärder

Avsnitt 4.1 handlar om det granskade företagets skyddsåtgärder. Detta finns inte alls med i den svenska lagstiftningen. Man menar att revisorn även måste kontrollera kundens styrningsstruktur och utvärdera huruvida denna skyddar revisorns oberoende. Man skiljer här på revisionsklienter av allmänt intresse, såsom kreditinstitut, försäkringsbolag, investmentbolag, fondföretag, pensionsförvaltare samt börsnoterade företag, och klienter av relativt litet intresse⁹³. Av vikt är att revisorn utses av andra personer än det granskade företagets ledning. Enligt den svenska Aktiebolagslagen, så utses revisorn av bolagsstämman. När företaget är av allmänt intresse, under tillsyn av ett kontrollorgan, bör revisorn åtminstone en gång per år informera kontrollorganet om den totala summa han debiterat kunden. Summan bör delas upp på fyra tjänstekategorier: lagstadgade revisionstjänster, tillkommande kvalitetstjänster, skatterådgivningstjänster samt övriga icke revisionstjänster. Han ska även lämna uppgifter om alla förbindelser mellan honom, revisionsbolaget och företagen i dess nätverk respektive klienten, som han anser påverka oberoendet samt vidtagna skyddsåtgärder. När det gäller företag som inte är av allmänt intresse bör revisorn beakta att det finns lämpliga policys i företaget, t.ex. för att göra objektiva val vid beställning av andra tjänster än revisionstjänster. Revisorn bör även beakta om det finns någon risk för att han blir tvungen att fatta ledningsbeslut för kundens räkning. Detta kan bli fallet om klienten har brist på personal eller om personalen inte är tillräckligt kompetent.⁹⁴ Det kan alltså bli problem både om kunden är för liten och om den är för stor. Är det frågan om ett väldigt litet bolag, t ex ett enmans företag, där ägaren har liten kunskap i redovisningsfrågor, så finns det risk att revisorn blir tvungen att fatta ledningsbeslut p.g.a. ägarens inkompetens. Är det däremot frågan om ett stort företag, som genererar många uppdrag åt revisionsfirman, så finns det en risk att revisionsföretaget blir beroende av klienten.

När det gäller revisionsbyråns interna skyddssystem bör detta omfatta:⁹⁵

- En skriven policy för oberoendet, som anger vilka verksamheter som är godtagbara och vilka som inte är det, vilka hot som finns och vilka skyddsåtgärder som ska vidtas.
- Information och utbildning i policyn till alla partners, chefer och anställda. Information behövs också om vilka påföljder som väntar om policyn inte efterlevs.
- Lämpliga förfaranden i det dagliga arbetet. För större bolag är det lämpligt med ett mer rutinmässigt förfarande, t ex uppdaterade databaser om klienterna och viss personlig information, som kan vara av vikt.
- Utnämna de personer som ska ansvara för att policyn uppdateras och efterlevs. I stora revisionsbolag bör denna uppgift överlämnas till specialister inom kvalitetskontroll eller till och med på specialister på oberoende.
- Tydliga föreskrifter för hur dokumentationen ska se ut.

⁹³ 2002/590/EG, A. 4.1.1, bilagan.

⁹⁴ 2002/590/EG, A. 4.1.2.

⁹⁵ 2002/590/EG, A. 4.3.2.

En viktig skillnad i förhållande till Analysmodellen bör här noteras. I Analysmodellen läggs stor vikt vid att det finns tydliga gränser mellan verksamhetsgrenarna inom företaget. Detta är en av de viktigaste interna skyddsåtgärderna. Detta finns inte med rekommendationens ram. Man har heller ingen uppdelning i verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten och annan verksamhet. Den svenska lagstiftningen är i detta avseende strängare än rekommendationen.

5.1.3 Särskilda omständigheter

I denna del av rekommendationen tas ett antal särskilda omständigheter upp, som typiskt sett utgör ett hot mot revisorns oberoende och vilka motåtgärder som är lämpliga att vidta. Det här avsnittet av uppsatsen är dock främst avsedd som ett slags uppslagsverk, där den intresserade kan ta reda på vad som gäller i en speciell situation. Vi har valt att ta med det, eftersom det än så länge inte finns så många exempel kring användandet av analysmodellen, i Sverige. Den som vill kan därför bege sig vidare till avsnitt 5.2, som handlar om IFAC:s oberoende regler.

De särskilda omständigheterna är:

1. Finansiella intressen
2. Affärsförbindelser
3. Anställning hos revisionsklienten
4. Ledande eller övervakande roll hos revisionsklienten
5. Accepterande av anställning hos revisionsklienten
6. Familjeband och andra personliga relationer
7. Andra tjänster än revision
8. Arvodet för revision och arvodet för andra tjänster
9. Rättstvister
10. Överordnad personal som arbetat länge för en och samma revisionsklient

Vi kommer nu att redogöra för vilka hot som blir aktuella under var och en av dessa omständigheter och vilka motåtgärder som är möjliga.

1, Finansiella intressen

hot: egenintressehot

motåtgärder: Om en person, som är direkt involverad i revisionen, har ett direkt ett direkt finansiellt intresse i klienten, t ex aktier, obligationer, reverser, optioner eller andra värdepapper, anses hotet för stort för att motåtgärder ska kunna balansera det. I detta fall måste revisorn avsäga sig uppdraget eller utesluta den person ur uppdragsteamet som innehar det finansiella intresset. Innehas det finansiella intresset av en partner i revisionsbolaget måste uppdraget avsägas.

Även ett indirekt finansiellt intresse kan vara oacceptabelt om det gör det möjligt för personen att påverka revisionsklientens ledningsbeslut eller på annat sätt påverka utgången av revisionen. Hotet anses vara utan betydelse om det finansiella intresset innehas direkt av en investeringsfond, pensionsfond, fondföretag eller motsvarande investerare och de personer som innehar det indirekta intresset inte är direkt involverade i revisionen av fondförvaltaren.

Om ett finansiellt har förvärvats genom arv, gåva eller annan extern händelse måste intresset avyttras senast en månad efter det att han fått kännedom om och förfogar över intresset. Till dess bör personen uteslutas ur revisionsteamet.

Ett finansiellt intresse som förvärvats och innehas med förmånliga villkor är aldrig acceptabelt.⁹⁶

2, Affärsförbindelser

hot: egenintresse, partsställning, skrämnel

motåtgärder: Affärsförbindelser bör förbjudas såvida förbindelsen inte ingår i den normala affärsverksamheten. Exempel på tillåtna transaktioner är försäkrings- och banktjänster, kommersiella låneavtal, köp av kontorsutrustning, programvara eller firmabilar. Transaktionerna ska utföras på ett oberoende sätt, d.v.s. till samma pris och villkor som övriga kunder.⁹⁷

3, Anställning hos revisionsklienten

hot: självgranskning, vänskap

motåtgärder: Det bör vara förbjudet för personer som har en ställning som gör det möjligt att påverka revisionen, att inneha dubbel anställning hos såväl revisionsbolaget som klienten. Har en person varit utlånad till ett klient företag, så bör denna person inte ges revisionsansvar för någon av de funktioner eller verksamheter som han utfört som utlånad.

Om en person i uppdragsteamet lämnar revisionsföretaget och går över till klienten, skall denna person omedelbart uteslutas från arbetet med revisionsuppdraget och en omedelbar granskning av personens revisionsarbete ske. Man måste också säkerställa att inga band återstår med personen i fråga. Sådana band kan vara t ex finansiella tillgodohavanden och att personen inte deltar eller synes delta i revisionsbolagets verksamhet.

När en nyckelrevisionspartner lämnar revisionsfirman för en nyckelbefattning i ledningen hos klienten anses hotet för stort för att vara acceptabelt. I ett sådant fall bör en tidsperiod om två år förflyta innan en sådan befattning kan accepteras.⁹⁸

4, Ledande eller övervakande roll hos revisionsklienten

hot: självgranskning, skrämnel

motåtgärder: En person som har en ställning som gör det möjligt att påverka utgången av revisionen bör inte vara ledamot i revisionsklientens styrelse eller något av revisionsklientens övervakande organ. I de fall revisorn (eller någon annan) innehar en sådan befattning måste skyddsåtgärder vidtas för att säkerställa att han/hon inte har några förpliktelser i uppdragsteamet. Innebär befattningen att personen kan påverka eller bli påverkad av revisionsklienten är hotet alltför stort för att kunna accepteras.⁹⁹

⁹⁶ 2002/590/EG, B. 1.2 och 3.

⁹⁷ 2002/590/EG, B. 2.1 och 2.

⁹⁸ 2002/590/EG, B.3.

⁹⁹ 2002/590/EG, B.4.

5, Accepterande av anställning hos revisionsbolag

hot: självgranskning

motåtgärder: Hotets storlek beror på vilken befattning personen har haft hos klienten och vilken befattning han får hos revisionsfirman.

Om en styrelseledamot eller chef hos klientföretaget går över till revisionsbolaget anses hotet vara så stort att minst två år bör förflyta innan en sådan person får ingå i uppdragsteamet. Samma gäller för de personer som haft ansvar för de uppgifter som ska granskas av revisionsteamet.¹⁰⁰

6, Familjeband och andra personliga relationer

hot: egenintresse, vänskap

motåtgärder: Med familjemedlem avses vanligen föräldrar, syskon, makar eller sambor samt barn och andra som man försörjer. Även före detta makar samt familjemedlemmars makar och barn kan ingå om dessa är personer som man har en nära relation till. Andra personliga relationer är sådana som innebär att man har ofta förekommande eller regelbunden social kontakt.¹⁰¹ Det är viktigt att dessa personer identifieras och att man informerar den revisionspartner som ansvarar för uppdraget, om alla relevanta fakta.

En revisor bör inte ta emot ett uppdrag när en nära familjemedlem har en ledande befattning hos klienten, har ett betydande finansiellt intresse i klienten eller har betydande affärsrelationer med densamma. Revisorn måste vidare säkerställa att inga personer i uppdragsteamet har en nära familjemedlem som uppfyller något av ovanstående kriterier. I sådant fall måste denna person uteslutas ur revisionsteamet.¹⁰²

7, Andra tjänster än revision

Upprättande av räkenskaper och redovisning.

Hot: självgranskning

Motåtgärder: Hotets storlek beror på graden av involvering och graden av allmänt intresse. Är hjälpen endast av teknisk och mekanisk karaktär och råden endast informativa, får det anses acceptabelt. Det måste alltid säkerställas att det är klienten som ansvarar för räkenskaperna.

Exempel på hjälp som äventyrar oberoendet;

- Bestämma eller ändra bokföringsposter i grundboken, klassificering av konton eller transaktioner eller andra redovisningsuppgifter utan kundens godkännande.
- Attestera eller godkänna transaktioner.
- Upprätta källdokument eller grunddata t ex avseende värderingsantaganden.

¹⁰⁰ 2002/590/EG, B.5.

¹⁰¹ 2002/590/EG, B.6, bilagan.

¹⁰² 2002/590/EG, B.6.

Att utföra rutinmässiga bokföringsuppgifter, samt informera kunden om redovisningsstandarder eller värderingsmetoder utgör normalt sett inget hot. I nödfall, t ex om det skulle innebära att klientens verksamhet skulle äventyras om revisorn inte erbjöd sin hjälp, får sådan hjälp ges som i vanliga fall skulle vara förbjuden.¹⁰³

Utformning och införande av finansiella informationstekniska system.

Hot: självgranskning

Motåtgärder: När en revisor eller revisionsbolaget medverkar vid planeringen och utformningen av finansiella informationstekniska system, som ska användas för att ta fram information som ska ingå i klientens redovisning, är hotet alltför stort. För att motverka detta hot bör revisionsklienten skriftligen bekräfta att de tar på sig ansvaret för systemet och att systemet grundar specifikationer från klientens ledning. Det är lämpligt att sådana tjänster utförs av annan personal med andra rapporteringsvägar än revisionsteamet.¹⁰⁴

Värderingstjänster

Hot: självgranskning

Motåtgärder: Värderingstjänster av rutinmässig karaktär där de bakomliggande antagandena bestäms i lag eller är allmänt godtagna standarder, får normalt sett anses som godtagbara. Innehåller däremot värderingen ett stort mått av subjektivitet, så måste klienten alltid fastställa de bakomliggande antagandena som ligger till grund för värderingen. Är värderingsbeloppet väsentligt och värderingen grundar sig på subjektiva antaganden, får tjänsten inte utföras. I andra fall än detta bör revisorn överväga att annan personal med andra rapporteringsvägar utför tjänsten.¹⁰⁵

Deltagande i revisionsklientens interna revision

Hot: självgranskning

Motåtgärder: Om revisorn medverkar vid den interna revisionen, måste han säkerställa att det hela tiden är klienten som ansvarar för systemet och dess användning. Han måste kunna visa att han inte deltar i ledningen och kontrollen av den interna revisionen. Han får vidare inte förlita sig på den interna revisionen vid granskningen. En revisionspartner, som varken deltagit i den lagstadgade revisionen eller den interna revisionen, bör granska den lagstadgade revisionen så att den uppfyller nödvändiga revisionsstandarder och att revisorns oberoende inte är äventyrat.¹⁰⁶

¹⁰³ 2002/590/EG, B.7.2.1

¹⁰⁴ 2002/590/EG, B.7.2.2.

¹⁰⁵ 2002/590/EG, B.7.2.3.

¹⁰⁶ 2002/590/EG, B.7.2.4.

Företrädande av revisionsklient vid tvistlösning

Hot: partsställning, självgranskning

Motåtgärd: Hotet anses för stort om revisorn företräder klienten i en tvist, som omfattar frågor som har en väsentlig inverkan på kundens redovisning eller ger stort utrymme för subjektivitet. Är utrymmet för subjektivitet litet, d.v.s. det går att utläsa resultatet av tvisten ur bevisen, så hotas inte objektiviteten. För att ytterligare motverka partsställningshotet, så bör sådana tjänster utföras av annan personal än uppdragsteamet.¹⁰⁷

Rekrytering av personal till ledande befattningar.

Hot: egenintresse, vänskap, skrämnel

Motåtgärder: Om revisorn granskar yrkeskompetensen hos ett antal sökande och ger ett objektiva uttalande om deras lämplighet eller om revisorn tillhandahåller en lista över lämpliga kandidater, är detta i normalfallet godtagbart. Det krävs dock alltid att beslutet ligger hos klienten och att klienten har specificerat vilka kriterier som skall ligga till grund för rekryteringen.

Gäller revisionsuppdraget ett företag av allmänt intresse blir hotet för stort, även om man bara tillhandahåller en förteckning över lämpliga kandidater.¹⁰⁸

8, Arvoden för revision och arvoden för andra tjänster.

Hot: egenintresse, partiskhet, självgranskning

Motåtgärder: Det är aldrig tillåtet att ta ett revisionsuppdrag där arvodet är resultatbaserat. Uppkommer det ett finansiellt beroende till kunden, på grund av att de totala arvoden från klienten utgör en otillbörligt stor del av de totala intäkterna, så bör detta inte få fortgå. Revisorn måste kunna visa att något finansiellt beroende inte förekommer.

Har revisionsföretaget stora kundfordringar på en klient och dessa har förfallit till betalning för en avsevärd tid sedan, så kan detta likställas med ett lån till klienten. Det är då inte lämpligt att revisorn accepterar nya uppdrag från denna kund.¹⁰⁹

9, Rättstvister

hot: egenintresse, partsställning

motåtgärder: Om revisionsklienten framför anklagelser om att revisionsarbetet är bristfälligt utfört och det är troligt att kunden kommer att kräva ersättning, så bör revisorn avgå, om detta är förenligt med nationell lag. Revisorn bör först diskutera frågan med klientens kontrollorgan eller med revisorskårens tillsynsorgan. Detta bör han även göra om han anklagar

¹⁰⁷ 2002/590/EG, B.7.2.5.

¹⁰⁸ 2002/590/EG, B.7.2.6.

¹⁰⁹ 2002/590/EG, B.8.

revisionsklientens ledning för bedrägeri eller oredlighet. Alternativt rapportera till berörd myndighet om nationell lag föreskriver det.

Rör rättstvisten andra tjänster än revisionstjänster och beloppet inte är väsentligt för revisorn eller klienten, så är revisorns oberoende inte hotat.¹¹⁰

10, Överordnad personal som arbetat länge för en revisionsklient.

Hot: vänskap

Motåtgärder: De huvudansvariga revisionspartners, som har en nyckelställning i uppdragsteamet, ska bytas ut inom sju år efter det att de har utsetts. De bör inte återgå till teamet förrän två år har förflutit. Denna regel gäller framförallt revision i företag av allmänt intresse, men även vid revision av andra företag, är detta förfarande att föredra.

Är revisionsfirman ett litet företag, där det inte är praktiskt genomförbart att rotera, så bör andra skyddsåtgärder vidtas. Sådana skyddsåtgärder kan vara att låta göra en extern kvalitetsgranskning av revisionsuppdraget eller att rådfråga revisorskårens tillsynsorgan¹¹¹ (jmf Analysmodellens bestämmelse om att begära förhandsbesked hos Revisorsnämnden.).

5.2 IFAC:S Oberoenderegler

IFAC (International Federation of Accountants) är en internationell sammanslutning för revisorer och kvalificerat redovisningsfolk. Organisationen arbetar för att harmonisera redovisnings- och revisionsprinciper världen över. Sverige är medlem i IFAC och för ett par år sedan startade de nordiska länderna ett samarbete för att bättre kunna påverka de standarder (ISA), som IFAC utarbetar. De nordiska länderna har numera en gemensam ledamot i IFAC:s internationella revisionskommitté IAPC.¹¹²

1996 gav IFAC: s etikkommitté ut "IFAC Code of Ethics for professional Accountants". Denna skrift innehåller bl.a. regler om revisorers oberoende. IFAC kräver att medlemsorganisationerna följer dessa regler. Nationell lag gäller dock alltid, så i de fall Revisorslagen eller någon annan lag säger annat, så är det lagen som gäller.

Reglerna om oberoende finner vi i kodens åttonde kapitel. De bygger på samma principer som EU-rekommendationen och Analysmodellen, med identifiering av hot och motåtgärder för att säkerställa revisorns oberoende.

Tre former av oberoende specificeras. Revisorn ska vara oberoende i såväl tanke som handling,¹¹³ vilket vi känner igen från EU-rekommendationen. Den tredje formen av oberoende är oberoende i förhållande till klienten.¹¹⁴ Detta handlar om att identifiera de relationer som finns mellan revisorn, revisionsfirman eller företag i dess nätverk och revisionsklienten, som kan utgöra ett hot mot oberoendet.

Det första steget för att säkerställa revisorns oberoende är att identifiera de hot som finns. Därefter bör man utvärdera huruvida dessa hot är obetydliga eller inte.¹¹⁵ Om man jämför

¹¹⁰ 2002/590/EG, B.9.

¹¹¹ 2002/590/EG, B.10.

¹¹² Balans 3/2002, s 6.

¹¹³ Code of Ethics, 8.8.

¹¹⁴ Code of Ethics, 8.14.

¹¹⁵ Code of Ethics, 8.20.

detta med Analysmodellen, så talar man där om särskilda omständigheter där det rent faktiskt inte finns anledning att betvivla revisorns opartiskhet och självständighet. Revisorslagen kan i detta fall uppfattas som något strängare än IFAC:s regler, där obetydliga hot accepteras. Är hoten inte obetydliga, skall motåtgärder vidtas för att eliminera eller reducera hoten till en acceptabel nivå.¹¹⁶ Kan hoten inte elimineras eller reduceras till en acceptabel nivå, måste revisorn avsäga sig uppdraget eller upphöra med den verksamhet som ger upphov till hotet.¹¹⁷ Denna sista möjlighet finns inte klart uttalad i Revisorslagen, men det får nog ändå anses överensstämja med lagens anda. Om en revisor t. ex. har ett finansiellt intresse i en klient, så får hotet anses eliminerat om han gör sig av med detta intresse.

När hoten sedan är identifierade och de ej kan anses vara obetydliga, men revisorn väljer att acceptera uppdraget ändå, så skall detta dokumenteras. Dokumentationen ska innehålla vilka hot som identifierats och vilka motåtgärder som vidtagits.¹¹⁸ Även här är IFAC:s regler generösare än den svenska lagen. Revisorslagen anger att alla uppdrag skall dokumenteras. Även om hoten bara är obetydliga så ska dokumentation ske, vilket man alltså inte behöver göra enligt IFAC:s regler.

5.2.1 Hoten och skyddsåtgärder

När det gäller hoten, så överensstämmer de väl med Revisorslagen och EU-rekommendationen. En viss skillnad kan dock ses i definitionen av nära familjemedlem. I IFAC:s definition, som man delar upp i ”close family” och ”immediate family”, avses makar, barn, föräldrar och syskon. EU-rekommendationens definition är något mer omfattande. Här avses, förutom de nu nämnda, även före detta makar eller sambor samt familjemedlemmars makar och barn.¹¹⁹ I den svenska analysmodellen talar man istället om närstående personer och här avses alltså även vänner och andra som man har nära kontakt med.¹²⁰

När det gäller skyddsåtgärderna (i koden benämnda ”safeguards”), så finns det ingen större skillnad mer än att uppdelningen är något annorlunda strukturerad.

IFAC:s hot och ”safeguards” återfinns i bilaga 3 och 4. Dessa kan vara bra att ha till hands när varken Analysmodellen eller EU-rekommendationen, ger tillräcklig vägledning.

5.3 SARBANES-OXLEY ACT

Det är ännu inte avgjort huruvida Securities and Exchange Commission (SEC) kommer att kräva att även utländska revisionsbolag ska följa den amerikanska lagstiftningen. EU arbetar intensivt med att försöka förhindra detta, men det är osäker om de kommer att lyckas. Vi kommer därför nu att gå igenom vad tillämpningen av Sarbanes-Oxley Act (SOA), innebär för svenska revisionsföretag, med tyngdpunkt på de områden där SOA och de svenska reglerna står i konflikt med varandra.

¹¹⁶ Code of Ethics, 8.20 c.

¹¹⁷ Code of Ethics, 8.20, in fine.

¹¹⁸ Code of Ethics, 8.22.

¹¹⁹ 2002/590/EG, B.6, bilagan.

¹²⁰ Analysmodellen, s 15.

5.3.1 Registrering

Enligt SOA är varje utländskt publikt revisionsbolag, som utfärdar en granskningsrapport för en revisionsklient i USA, underkastad SOA samt de regler som Public Company Accounting Oversight Board (The Board) och SEC utfärdar.¹²¹ Bolagen ska registreras hos The Board. Registreringen är mycket omfattande och ska innehålla uppgifter om företagets alla klienter, uppgifter om arvoden, en förteckning över berörda revisorer samt information om pågående tvister med anledning av någon granskningsrapport. Företagen förbinder sig också att lämna in all dokumentation som The Board kräver.¹²² Är bolaget inte registrerat, så är det olagligt för företaget att medverka i arbetet med att utfärda en granskningsrapport. Även ett oregistrerat publikt revisionsbolag kan bli underställt bestämmelserna i SOA. Detta kan bli fallet om t ex ett dotterbolag till ett registrerat publikt revisionsbolag lämnar en rapport, av något slag, till företaget som utfärdar granskningen och de har använts sig av denna rapport i granskningsarbetet.¹²³

Registrering hos The Board kan komma att stå i konflikt med svenska regler om utlämnande av personuppgifter till tredje land, som regleras i personuppgiftslagen (1998:204). Enligt 33 § i nämnda lag är det förbjudet att överföra personuppgifter om landet inte har en adekvat skyddsnivå för dessa. Det finns dock undantag i lagen, om t ex samtycke ges.¹²⁴ Vidare kan den dokumentation och de upplysningar, som ska ges till The Board, strida mot de svenska reglerna om revisorns tystnadsplikt. Reglerna återfinns i ABL, Revisorslagen och FAR:s regler om god revisors sed. Ett undantag finns i lagen och det är skyldigheten att lämna information till Revisorsnämnden. Något motsvarande undantag, finns inte avseende The Board.¹²⁵

5.3.2 Kvalitetskontroll

För att tillse att lagen efterlevs kommer The Board att utföra inspektioner hos de registrerade bolagen. Dessa inspektioner kommer att äga rum årligen hos de registrerade publika revisionsbolagen som har mer än 100 revisionsklienter i USA och var tredje år för övriga bolag. Upptäcker The Board vid en sådan inspektion att reglerna inte efterlevs, skall detta rapporteras till SEC, som kan vidta disciplinära åtgärder.¹²⁶

The Board kan också vidta disciplinära åtgärder. Sanktionerna som står till buds är stränga. The Board kan återkalla registreringen samt tillfälligt eller permanent begränsa de aktiviteter eller verksamheter ett registrerat revisionsbolag får utföra. De har också möjlighet att utfärda böter upp till 15 miljoner dollar.¹²⁷

Svenska revisionsföretag kan alltså komma att stå under tillsyn av två vitt skilda myndigheter, som grundar sin tillsyn på olika regelverk. Då det finns fall då SOA står i konflikt med bl.a. Revisorslagen, så är det möjligt att man för att följa svensk lag blir tvungen att bryta mot SOA. Det är väl ganska troligt att företagen i ett sådant fall, väljer att bryta mot de svenska reglerna, då Revisorsnämndens sanktioner är betydligt mildare. Det högsta bötesbelopp som

¹²¹ SOA, Title I, sec 106 a 1.

¹²² SOA, Title I, sec 102.

¹²³ SOA, Title I, sec 106 b.

¹²⁴ SOA, utredning, s 6.

¹²⁵ SOA, utredning, s 7.

¹²⁶ SOA, Title I, sec 104 a-c.

¹²⁷ SOA, Title I, sec 105 c.

nämnden kan utfärda är 25 000 kronor. Det finns även en möjlighet att företag blir föremål för sanktioner i både USA och Sverige, om handlingen är förbjuden enligt båda regelverken. Detta innebär att revisorerna inte kan garanteras en rimlig rättstrygghet.¹²⁸

5.3.3 Andra tjänster än revisionstjänster.

Enligt SOA är det förbjudet att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster. Sådana tjänster kan vara t ex bokföringstjänster eller tjänster som är relaterade till redovisningen. Även juridisk hjälp är otillåten.¹²⁹

När den svenska Revisorslagen utarbetades ansåg lagstiftarna att det fanns ett samhällsekonomiskt intresse av att revisorer även tillhandahåller rådgivning och andra tjänster, som inte är revisionstjänster. Det är i intressenternas bästa intresse att klienterna får kompetent rådgivning av någon med insyn i företaget.¹³⁰ Vidare är revisorn i Sverige förpliktad att ge revisionsrådgivning i samband med revisionen¹³¹. Dessa tjänster kan komma att strida mot bestämmelserna i SOA. Även upplysningar om skattemässiga resultatregleringsmöjligheter är förbjudna enligt de amerikanska reglerna, men något sådant förbud finns inte i Sverige.¹³²

5.3.4 Utnämmande av revisorer och rotation

Revisorn skall enligt SOA utses av en Audit Committee, denna kommitté skall utses inom styrelsen och om en Audit Committee inte har utsetts, ska styrelsen som helhet utgöra kommittén. Kommittén ska också utöva tillsyn över revisorns arbete.¹³³ Revisorn ska vidare bytas ut efter fem år efter det att han utsågs.¹³⁴

Dessa bestämmelser överensstämmer inte med svenska lagar. Revisorn ska utses av bolagsstämman enligt 10 kap. 8 § ABL. Regeln om att kommittén ska utöva tillsyn över revisorns arbete innebär att revisorn kommer att granskas av de personer som han i sin tur är skyldig att granska, vilket verkar synnerligen olämpligt. Några regler om rotation finns, som vi tidigare nämnt, inte i den svenska lagen, men både EU-rekommendationen och IFAC:s regler anger sju år som en lämplig tidslängd. Bestämmelserna i SOA innebär alltså en förkortning av mandattiden.¹³⁵

Det är möjligt att den svenska och den amerikanska lagstiftningen kommer att komma på kollisionskurs med varandra även på andra områden, vad gäller revisorns oberoende. Detta beror på vilka tillämpningsbestämmelser SEC väljer att utfärda och huruvida SEC beslutar att undanta utländska revisionsföretag från lagens bestämmelser. Detta får framtiden utvisa.

¹²⁸ SOA, utredning, s 8.

¹²⁹ SOA, Title II, sec 201.

¹³⁰ Prop. 2000/01:146, s 52 f.

¹³¹ Prop. 2000/01:146, s 86.

¹³² SOA, utredning, s 9.

¹³³ SOA, Title III, sec 302.

¹³⁴ SOA, Title II, sec 203.

¹³⁵ SOA, utredning, s 10 f.

6. ERNST & YOUNG

I det följande kapitlet kommer vi att ge en beskrivning av vårt fallföretag Ernst & Young och deras åtgärder för att stärka oberoendet. Vi inleder med några bakgrundsfakta om företaget. Därefter följer ett avsnitt om företagets organisation och affärsområden, där vi går igenom vilka tjänster som erbjuds. Dessa är intressanta för att vi sedan ska kunna analysera om det finns verksamheter som typiskt sett kan utgöra ett hot mot oberoendet. I det avslutande avsnittet tar vi upp vilka åtgärder Ernst & Young har vidtagit för att säkerställa revisorns oberoende, i form av interna kvalitetssäkringar, policys och föreskrifter samt avyttringar av verksamhetsgrenar.

6.1 Historik

Ernst & Youngs historia kantas av ett flertal fusioner mellan mindre och medelstora revisionsbyråer. Namnbytena har varit många och det är först 1990 som företaget får namnet Ernst & Young, efter den internationella samarbetspartnern. Företaget ägs av 219 yrkesverksamma revisorer och konsulter och antalet anställda i Sverige är ca 2100 personer.

Ernst & Young Sverige har kontor på ett 80-tal orter runt om i landet, med huvudkontor i Stockholm. Ernst & Young Sverige ingår i Ernst & Young International och globalt sett så finns Ernst & Young representerade i 130 länder världen över med totalt ca 110 000 anställda. Omsättningen räkenskapsåret 2001/2002 uppgick i Sverige till 1 843 mkr och 10,1 miljarder USD globalt.

Ernst & Young är en av de fyra stora inom revisionsbranschen. De andra revisionsbyråerna är Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Deloitte & Touche och KPMG Bohlins. Verksamheten och de tjänster som erbjuds av dessa bolag är väldigt lika varandra. Utvecklas en ny tjänst inom en byrå så är de andra inte sena att följa efter.

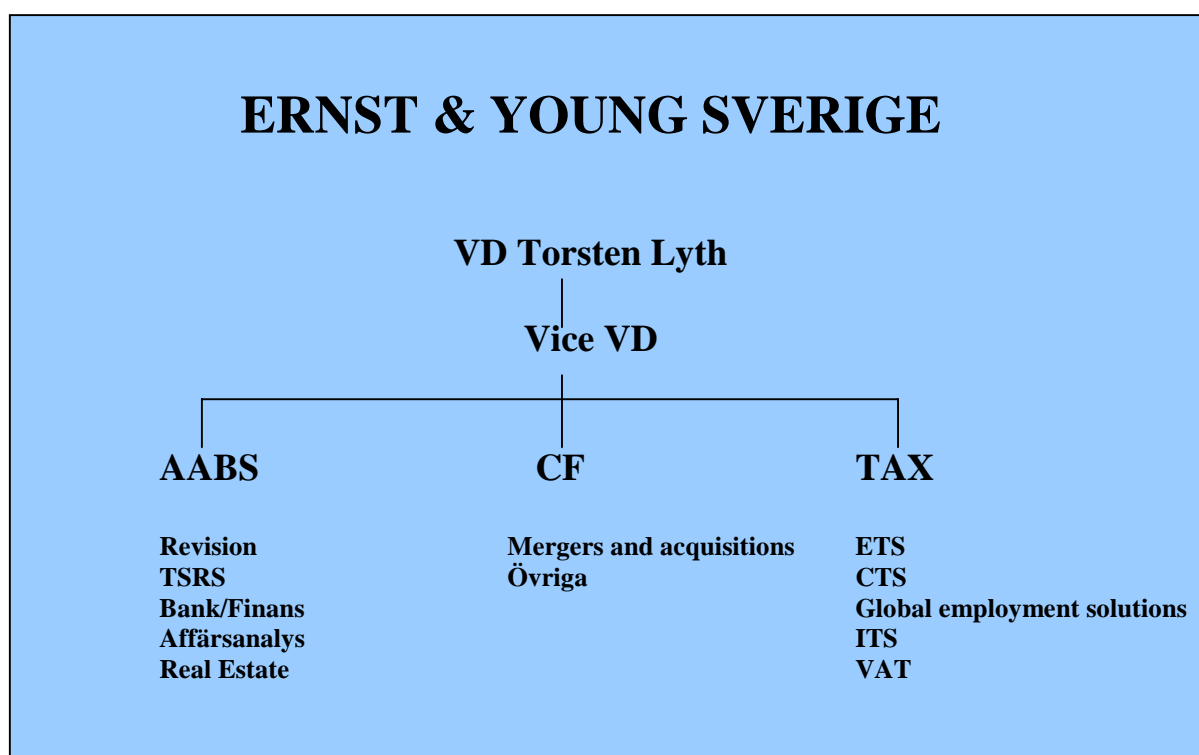
6.2 Affärsområden

Ernst & Young har idag tre affärsområden. Dessa är Assurance & Advisory Business Services (AABS), Corporate Finance (CF) och Tax. Vi har dock valt att även ge en kort beskrivning av affärsområdet Law, som sysslade med affärsjuridisk verksamhet. Företaget har valt att avveckla denna verksamhet och avvecklingen kommer att vara slutförd den 1 januari 2003. Vi vill försöka utröna huruvida denna avveckling är nödvändig eller om det finns möjlighet för revisionsbyråer att även i framtiden syssla med denna typ av verksamhet utan att äventyra oberoendet.

Om man ser på hur stor del av den totala verksamheten som bedrivs i de olika affärsområdena, så utgör revision och revisionsnära tjänster (AABS) ungefär 75 %, medan Corporate Finance står för 15 % och Tax 10 %. Hade man däremot tittat på intäkterna som genereras från respektive affärsområde, så hade nog uppdelningen varit annorlunda, då konsulttjänsterna överlag genererar större intäkter än revisionstjänsterna.

Inom varje affärsområde är verksamheten uppdelad i ett antal kompetensområden, inom dessa områden finns sedan en uppdelning på vilken typ av kundföretag det är frågan om. De olika typerna av kundföretag är:

- Publika bolag; den typ av företag det är frågan om är börsnoterade bolag, företag som i slutet av namnet har ordet publ. och stora privatägda koncerner.
- Privata bolag; delägarägda bolag.
- Tillväxtföretag; små företag som under ett par år visat en kontinuerlig, substantiell tillväxt. Dessa brukar i Dagens Industri gå under namnet gaseller.



Varje affärsområde har en ansvarig, vidare finns det chefer inom de olika kompetensområdena ner till chefer på kontorsnivå. Ovan för cheferna för affärsområdena finns VD och vice VD, de har delat upp ansvaret mellan sig på så vis att VD:n koncentrerar sig främst på AABS och CF, medan vice VD:n har hand om Tax (tidigare även Law).

Man får en bild av att verksamheterna hålls ganska åtskilda vad gäller rapporteringsvägar och ansvarsfördelning och det verkar finnas en stark sammanhållning inom de olika affärsområdena.

6.2.1. Assurance and Advisory Business Services (AABS)

Inom affärsområdet Assurance and Advisory Business Services erbjuds tjänster som revision och revisionsnära tjänster. Här finns förutom ren revision, även konsulttjänster av olika slag. Nedan följer en genomgång av affärsområdets fem olika kompetensområden och exempel på tjänster som erbjuds.

Revision

Här finns de revisorer som har hand om den lagstadgade revisionen hos kunder. En revisor har oftast ”sina kunder” och kan ha varit revisor hos samma företag under många år. Man ger också sådan rådgivning som revisorn har skyldighet att ge enligt god revisors- och revisionsstad, nämligen förslag till förbättringar avseende kundens förvaltning och redovisning. Vidare erbjuder man även internrevisionstjänster, dock aldrig till företag som är revisionsklienter. Andra tjänster som erbjuds är redovisningstjänster och deklareringshjälp.

TSRS – Technology and Security Risk Services

Technology and Security Risk Services inbegriper tjänster så som kontroll av datasystem för att säkerställa kundens datasäkerhet. Man genomför vidare datarevisioner, där man med hjälp av dataprogram gör en kontroll av kundens redovisningskonton, för att få fram de verifikationer som kan utgöra ett riskmoment i redovisningen. Denna hantering underlättar för kunderna att säkerställa att redovisningen är korrekt.

Bank och finans

Inom detta område arbetar de revisorer som har specialistkompetens inom bank-, finans- och försäkringsmarknaden. Man arbetar med att ge råd om de speciella lagar och regler som gäller på området, men man erbjuder även tjänster så som utarbetande av pensionslösningar och riskkalkylering hos försäkringsföretag.

Real Estate

Inom Real Estate erbjuder man revisionstjänster till främst fastighetsbolag, byggbolag och institutioner och fonder. Man erbjuder här hjälp med värdering av fastigheter i samband med bokslut. Man hjälper också till med att utarbeta olika former av policys och strategier. T ex miljöpolicys, portföljstrategier vid fastighetsinvesteringar, hyresstrategier samt olika former av hold/sell analyser.

Affärsanalys

Inom detta område finns ett antal specialister på företagsvärdering. De genomför analys och värdering av mindre bolag vid företagsförvärv, fusioner och vid framtagande av optionsprogram.

6.2.2 Corporate Finance

Affärsområdet Corporate Finance sysslar med strategisk, finansiell rådgivning över nationsgränserna. Området består av två grupper. Den ena tillhandahåller rådgivning vid sammanslagningar och förvärv, medan den andra gruppen är mindre homogen och tillhandahåller ett brett spektra av finansiell rådgivning.

Mergers and Acquisitions

Inom Mergers and Acquisitions hjälper man kunderna att förverkliga strategiska målsättningar genom att identifiera, initiera och implementera transaktioner. När en kund har för avsikt att utöka sin verksamhet genom antingen en sammanslagning eller förvärv av ett annat bolag, så kan de vända sig till Ernst & Young och få hjälp med att formulera operationella och finansiella förvärvskriterier. Man hjälper till med att identifiera olika förvärvskandidater och finansieringsmöjligheter. Konsulterna fungerar ofta som stöd vid förhandlingar om förvärv. När det istället är frågan om försäljning av delar eller hela företaget, så erbjuder man tjänster så som värdering av försäljningsobjektet, marknadsföring av objektet samt identifiering, bedömning och bearbetning av potentiella köpare.

Övriga tjänster

Övriga finansiella rådgivningstjänster är bland annat due diligence tjänster i samband med förvärv, fusioner, avyttringar och marknadsnoteringar med mera. En due diligence är en genomlysning av företaget, där man går igenom företagets avtal, skattesituation, bokföring och verifikationer. Man belyser de delar i företaget som kan innebära en risk vid till exempel ett förvärv och i vissa fall avråder man också kunden från att genomföra köpet eller sammanslagningen.

Ernst & Young har ett brett kontaktnät av investerare, varför man kan erbjuda hjälp med kapitalanskaffningen vid investeringar. I vissa fall övertar man även projektledningen för kunders investeringsprojekt.

Man genomför även olika former av datasimuleringar för att se vilka konsekvenser olika finansieringsbeslut får på kundens balans- och resultaträkning. Skall tillgångar finansieras med hjälp av leasing eller ska man låna eller använda det egna kapitalet och köpa tillgången, vilken lösning är bäst utifrån kunden speciella situation.

6.2.3 TAX

Affärsområdet Tax tillhandahåller skattekonsultationer och ger rådgivning om vilka olika skattekonsekvenser olika transaktioner kan få. Affärsområdet har fem kompetensområden.

ETS – Entrepreneurial Tax Services

Här koncentrerar man sig främst på att ge skatterådgivning till små och medelstora privatägda bolag. Det finns ett antal speciella regler angående fåmansbolag, som skiljer sig en del från skattelagstiftningen i övrigt. Här finns specialister på dessa frågor.

CTS – Corporate Tax Services

Inom området Corporate Tax, eller bolagsskatt, hanterar man skatterådgivningsfrågor från publika bolag och stora privatägda bolag, till exempel vilka skattekonsekvenser olika transaktioner får för företaget.

Global Employment Solutions

Gruppen arbetar med problem och frågor som aktualiseras när personal ska förflyttas internationellt. I vilket land ska skatt och sociala avgifter erläggas om personalen arbetar i flera olika länder eller bor i ett land och arbetar i ett annat. Inom gruppen finns en bred kunskap om andra länders skattesystem och de olika dubbelbeskattningsavtal som kan bli aktuella.

ITS – International Tax Services

Ger råd om vilka skattemässiga konsekvenser olika internationella transaktioner kan få. Det rör sig om transaktioner till stora värden. Det kan röra sig om konsultationer till koncerner där man räknar på hur man genom olika transaktioner kan få ner koncernens totala skatt genom att skatta i rätt land.

VAT – Value Added Tax

I denna grupp finns företagets moms specialister. Man ger allmän rådgivning om när momsplikt föreligger och hjälper till med momsredovisningen. Man utför även previsionser där man fångar upp fel i moms- och punktskatteredovisningen för att undvika processer och skattetillägg för kunden. Man agerar även momsombud för företag som inte har fast driftsställe i Sverige. Detta innebär att man har rätt att skriva på för och företräda bolaget i förhållande till skattemyndigheten. Konsulterna har dessutom, åtminstone tidigare men det är osäkert om detta får fortgå, agerat biträde vid processer i domstol, skatterättsnämnd och med skattemyndigheten.

6.2.4 LAW

Ernst & Young har, som vi tidigare nämnt, avvecklat detta affärsområde. Juristerna inom detta område agerade bl a ombud för och företrädde klienter i tvister. Man företrädde även kunder vid förhandlingar med deras kunder, leverantörer och banker m fl. Andra tjänster man erbjöd var hjälp med att upprätta kontrakt och avtal för kunders räkning. Man agerade i vissa fall även konkursförvaltare vid konkurser.

6.3 Interna åtgärder

Inom Ernst & Young är medvetenheten och kunskapen om oberoendefrågorna hög. Problemet är, som vi tidigare nämnt, inte nytt utan har funnit så länge det har funnits revisorer. Den nya revisorslagen har dock inneburit att en rad förändringar har skett, vad gäller sättet att arbeta. Även vissa affärsområden har försvunnit och vissa tjänster erbjuds inte längre. Följande avsnitt innehåller en beskrivning av dessa åtgärder, som Ernst & Young har vidtagit för att säkerställa revisorns oberoende.

6.3.1 Information och utbildning i oberoendefrågor

Inom Ernst & Young har man utarbetat någonting som man kallar för EPA-manualen; En Praktisk Analysmodell för att undvika oberoende konflikter mellan revision och konsultation inom Ernst & Young. Alla kundansvariga och uppdragsansvariga personer inom företaget är kallade till utbildning i EPA-modellen. Dessa ansvarar sedan för att informationen förs vidare till de andra anställda.

Vid sidan av EPA, så har AABS Nationella (revisorerna) fastställt en gemensam policy kallad ”Redovisningspolicyn”, som innehåller instruktioner för hur man ska hantera oberoendet i de fall man åtar sig redovisningsuppdrag och deklaraionsbiträde för revisionskunder.

Vidare har Ernst & Young International utarbetat en policy för oberoende ”The EYI Independence Policy”, som alla Ernst & Young anslutna byråer måste följa. Policyn innefattar följande områden:

- Finansiella intressen, t.ex. ägande av aktier och optioner.
- Affärsrelationer med kunder m.fl.
- Lånetransaktioner med kunder som är banker och andra företag på EYI:s Worldwide Independence List.
- Affärsrelationer med kunder som är aktiemäklare eller liknade.
- Andra uppdrag än revisionsuppdrag åt kunder.
- Värderingsuppdrag och uppdrag att göra prognoser.
- Förvaltare och god man.
- Familjeanknytning och personliga förhållanden.
- Inköp och gåvor.
- Arvodet beroende av resultat av utförd tjänst.
- Obetalda arvoden
- Rättslig tvist mot revisionskund.

Dessa policys finns tillgängliga för all personal via företagets databas. Här finns även IFAC:s regler om oberoende och EU-rekommendationen inlagda.

I de fall dessa föreskrifter inte är tillräckligt uttömmande eller det råder osäkerhet om hur de ska tillämpas, så har Ernst & Young i Sverige tillsatt en kommitté med experter på oberoendefrågor: KESO – Kommittén för Etik, Självständighet och Opartiskhet. Hit kan de anställda vända sig för att få råd och hjälp. Kommittén består av fyra personer, varav den ena satt med i utredningen bakom den nya Revisorslagen.

6.3.2 Databaser

Inom Ernst & Young finns ett antal databaser upplagda, som innehåller nödvändig information för att kunna fatta snabba och korrekta beslut angående om ett uppdrag skall accepteras eller inte. Förutom att de förut nämnda föreskrifterna finns upplagda, så finns där även en kunddatabas med ansvarig revisor namngiven. För SEC-kunder, det vill säga kunder som själv är eller har ett moderbolag som är noterat på någon av de amerikanska börserna, finns en egen databas tillgänglig.

Affärsområde Tax har en egen databas över sina kunder där revisorn kan gå in och få information om vilken typ av uppdrag som utförts. Uppdragets omfattning, vem som har medverkat i uppdraget samt ersättningen för uppdraget finns att tillgå i EPA-databasen, som inte är specifik för TAX utan den är gemensam. Denna typ av dokumentation ska ske avseende alla konsultuppdrag.

Partners och senior managers är skyldiga att lämna information om alla innehav av aktier och eventuella lån hos befintliga kunder. Någon allmän skyldighet att lämna denna typ av information finns inte, men alla anställda är skyldiga att rapportera alla uppdrag man har utöver anställningen.

6.3.3 Motåtgärder

De motåtgärder man tänker sig att vidta inom Ernst & Young när hot föreligger, är för det första att det revisionsteam som genomför granskningen aldrig deltar i konsultuppdrag och tvärtom, att de som utfört konsultuppdrag inte deltar i revisionsteamet. För det andra avser man att inhämta en "second opinion", antingen internt eller externt om hotet är större.

Vid vardagsrådgivning anser man inte att något hot föreligger. Med vardagsrådgivning menar man sådan rådgivning som är av liten omfattning och inte kräver planering, utredning, efterarbete eller uppföljning. Det får inte heller vara råd som kan få väsentlig betydelse för kundens verksamhet.

Vad gäller annan typ av rådgivning, ser man till i vilken mån rådgivningen avser väsentliga förhållanden hos kunden och om det kommer att påverka kundens redovisning. Innehåller rådgivningen något förhållande, som sedan kommer att granskas av revisorn, bör man vara extra observant. När det gäller råd som bygger på subjektiva bedömningar eller osäkerhetsmoment, så anser man att hotet är större.

För att ytterligare säkerställa oberoendet är revisorer och konsulter noga med att informera kunden om ansvarsfördelningen. Det är viktigt att kunden hela tiden är införstådd med att det är han som har det fulla ansvaret. Revisorn eller konsulten fattar aldrig några beslut för kundens räkning.

6.3.4 Otillåtna tjänster

Vissa tjänster utför man aldrig åt en kund som redan är revisionskund, eftersom dessa är förbjudna enligt lag, förarbeten eller rekommendationer. Dessa tjänster innefattar att man

aldrig får ha ett styrelseuppdrag i ett företag som är revisionskund eller ha andra beslutsfattande uppdrag. Man får inte heller inneha posten som ordförande i bolagsstämman eller delta aktivt i bolagets förvaltning.

När det gäller redovisningstjänster, så åtar man sig inte att upprätta grundbokföringen åt en klient. Man tar inte heller uppdrag som innebär någon form av medelsförvaltning. Medelsförvaltning innebär t ex att man tar på sig att sköta en kunds löneutbetalningar eller andra betalningar.

Medarbetarna i företaget får aldrig ta på sig ansvar och befogenheter som tillkommer företagsledningen.

När det gäller värderingsuppdrag är man ytterst försiktig. När värderingen rör ekonomiska förhållanden, som är väsentliga för kunden och värderingen rymmer ett väsentligt mått av subjektivitet, så ska uppdraget avböjas.

Numera företräder man inte heller klienter i tvister utan man biträder endast och har en rådgivande funktion. Det är hela tiden kunden som fattar besluten.

6.3.5 Avvecklade affärsområden

Ernst & Young var tidigt ute med att avyttra sin management consulting verksamhet. Redan för drygt två år sedan såldes Ernst & Young Consulting till Cap Gemini. Affären omfattade cirka 18 000 anställda. Anledningen till försäljningen var till stora delar en känsla av att detta troligtvis var en typ av verksamhet som revisorer inte borde syssla med. Utredningen om den nya Revisorslagen var igång och man anade vart åt det bar hän. De andra revisionsbyråerna är idag i full färd med att försöka sälja sin management consulting verksamhet.

Det andra affärsområdet som har avvecklats är Law. Avvecklingen ska som vi tidigare nämnt vara slutförd den 1 januari 2003. Anledningen till avvecklingen är att man gjorde bedömningen att det skulle vara oförenligt med den nya Revisorslagen att bedriva den här typen av verksamhet. Företaget kommer dock att ha kvar specialistkompetens avseende bolagsrätt och stiftelserätt.

6.3.6 SEC – kunder

När det gäller SEC-kunder, så får rådgivning inte ges till ett sådant företag utan att man först har konsulterat med den ansvarige revisorn och tagit reda på om sådan rådgivning är tillåten. SEC-kunder är bolag som är eller avser att bli registrerade på amerikansk börs inom två år, dotterbolag, divisioner eller filialer till sådana bolag. SEC-kunderna finns listade i EYI Worldwide Independence List. Överlag kan man säga att den enda typ av rådgivning som är godtagbar till en SEC-kund som redan är revisionsklient hos Ernst & Young, är skatterådgivning. US Congress har låtit meddela att det aldrig var deras avsikt att förbjuda skatterådgivning till revisionskunder.

Det är viktigt att SEC:s regler efterlevs, eftersom Ernst & Young annars kan tvingas lämna revisionsuppdraget och bli bötfällda.

Alla anställda som är involverade i ett SEC-uppdrag är tvingade att lämna information om alla innehav av aktier och fonder i SEC-kunder. Detta avser såväl direkt som indirekt innehav. Vidare ska även familjemedlemmars innehav dokumenteras. Enligt SEC:s regler är alla sådana innehav i ett klientföretag förbjudna.

6.4 Avslutning

Några avslutande kommentarer om den nya lagstiftningen får avrunda kapitlet om Ernst & Young. I våra samtal med Klas Svanberg på Ernst & Young, framgår det klart att man inte anser att det här är någonting nytt. Frågan om oberoendet har alltid funnits, det är bara lagstiftarens uppfattning om hur detaljerade reglerna bör vara, som har förändrats över tiden.

Den kritik man vill rikta mot den nya lagstiftningen, är att den gynnar de stora företagen som har råd att anlita olika experter. Den lille snickaren har inte råd att vända sig till någon annan för att få råd utan förlitar sig på revisorn. Blir det då förbjudet för revisorn att ge vissa typer av rådgivning, så har han inte råd att vända sig någon annanstans. Man ser också en risk att servicen försämras, då man inte längre har samma möjlighet att skaffa sig en helhetsbild av sina klienter. Vissa kunder blir revisionskunder och andra blir konsultkunder.

Det positiva med lagen är att man nu kan komma tillrätta med de avarter som har funnits inom revisionsbranschen. Det har förekommit att revisionsföretag har lagt skambud på revisionsuppdrag, eftersom man har räknat med att få igen pengarna genom att sälja konsulttjänster i ett senare skede till kunden.

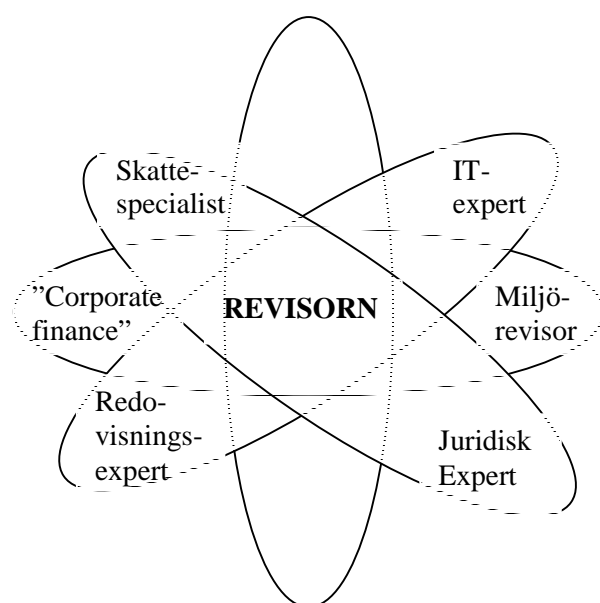
7. ANALYS

7.1. Inledning

I detta kapitel skall vi tillämpa vårt insamlade material, främst med tanke på svensk och europeisk lagstiftning på vårt fallföretag Ernst & Young Sverige. Vi skall i den första delen gå igenom vart och ett av Ernst & Youngs verksamhetsområden och definiera dessa som tillåtna eller förbjudna enligt lag med hjälp av analysmodellen. Vi vill redogöra för de eventuella hot som föreligger för att avgöra vilka tjänster som är tillåtna och vilka som inte är det.

Den andra delen av analysen tar upp interna och externa åtgärder. Vi vill se på vilka åtgärder som är möjliga att vidta enligt analysmodellen och jämföra dem med de som Ernst & Young har genomfört. Ernst & Young har brutit ut verksamheterna LAW och Management Consulting, har detta varit nödvändigt eller ej? Vilka övriga motåtgärder har Ernst & Young Sverige satt in för att bevara revisorns opartiskhet och självständighet?

Revision handlar om mycket mer än granskning, allt beroende på revisorns kunskap och erfarenhet. Revisorn får genom sitt arbete värdefulla kunskaper, kontakter och erfarenheter.¹³⁶ Genom att revisorn besitter så mycket kompetens är det naturligt att han eller hon anlitas som rådgivare. I figur 7.1 illustreras revisorns expertkunskaper, det vill säga kärnkompetens.



Figur 7.1 Revisorns kärnkompetens¹³⁷

¹³⁶ FAR:s Revisionsbok 2000, s. 105

¹³⁷ FAR:s Revisionsbok 2000, s.105

Alla verksamhetsgrenar som innefattar dessa områden har ett naturligt samband med revisionsverksamheten. Med naturligt samband menas att tjänsten som skall utföras är av sådan läggning att det är naturligt för revisorn i allmänhet att syssla med den. Man utgår alltså från revisorns kärnområde och kompetens.

7.2. Verksamhetsanalys

Som behandlats i kapitel 6 finns det tre affärsområden inom Ernst & Young, Assurance & Advisory Business Services (AABS), Corporate Finance (CF) och TAX. Dessa affärsområden är i sin tur uppdelade på ett antal kompetensområden.

7.2.1. Revision

I Ernst & Youngs affärsområde AABS finns det fem kompetensområden varav det första är Revision. Denna enhet erbjuder lagstadgad revision och rådgivning som revisorn har skyldighet att ge enligt god revisors- och revisionsred, det vill säga revisionsrådgivning. En revisor skall utöva revisionsverksamhet enligt 4 § Revisorslag. Både den lagstadgade revisionen och revisionsrådgivningen ingår i det numera lagstadgade begreppet revisionsverksamhet. Det kan uppstå situationer när oberoendet kan hotas. Exempelvis när revisorn ger revisionsrådgivning som sedan han eller hon själv måste granska, det så kallade självgranskningshotet. Detta kan bero på att en revisor har samma klienter flera år i följd. Var gränsen går för vad som är godtagbart är ännu inte satt, det är upp till praxis att avgöra. Genom att samma revisor utför granskningen år efter år kan ett vänskapshot uppstå. Exempel på detta är mångåriga vänskapsband eller ofta förekommande sociala kontakter mellan revisorn och ledningen. EU-rekommendationen innehåller en rotationsregel, som säger att huvudansvariga revisionspartners ska bytas ut efter sju år. Denna regel kommer att införlivas i det svenska regelsystemet på något sätt, varför det är viktigt att åtgärder vidtas inom revisionsbolagen, för att säkerställa efterlevnaden.

Revisionsverksamhet skall utföras enligt lag och är därför en tillåten verksamhet enligt analysmodellen.

Enheten Revision erbjuder även internrevisionstjänster och andra redovisningstjänster samt deklareringshjälp. Internrevision är oftast för ledningens eget behov och ej är avsedd för tredje man. Denna tjänst ingår inte längre i begreppet revisionsverksamhet. Numera betecknas internrevisionen som en verksamhet som står med naturligt samband med revisionen. Detta innebär att denna tjänst är tillåten så länge inget hot mot revisorns opartiskhet och självständighet framträder. Vilket/vilka hinder skulle då kunna hota att internrevision genomförs? Vad vi kan se finns det två tänkbara hot i denna situation. Det kan uppkomma ett egenintressehot genom att en relation kan uppstå på grund av det nära samarbetet med klienten. Revisorn riskerar att som följd få ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklienten. Detta kan påverka revisorns möjligheter att uppträda som en opartisk och självständig granskare.¹³⁸ Det andra hotet som kan uppkomma är självgranskningshotet som vi redan har redogjort för här ovan. För att undvika att hot uppstår har Ernst & Young löst det genom att inte erbjuda denna internrevisionstjänst till sina revisionsklienter, detta kommer att utvecklas mera under andra hälften av analysen.

¹³⁸ SOU 1999:43, s.119

Vad gäller tjänsten deklarationshjälp ingår det under begreppet skattekonsultationstjänster, som tidigare enligt praxis ansågs ingå i revisionsverksamheten. Nu anses skattekonsultationer ha ett naturligt samband med revisionsverksamheten. Därför är även denna tjänst tillåten om inga hot föreligger, såsom egenintressehot och självgranskningshot. Ett tredje hot skulle kunna aktualiseras i detta läge, det så kallade partsställningshotet. Vilket innebär att ett hot kan uppstå när revisorn företräder eller biträder klienten i en skatteprocess eller i dennes kontakter med skattemyndigheten.

7.2.2. Technology and Security Risk Services (TSRS)

Det har skett avsevärda förändringar av revisorns granskningsuppgifter till följd av utvecklingen på IT-området. Det har på senare år efterfrågats specialistkompetens av granskning av tillförlitligheten i datorbaserade redovisningssystem. Rådgivning inom IT-området med nära förbindelse till redovisning och revision utgör även de verksamheter med ett naturligt samband.¹³⁹

Det andra kompetensområdet inom AABS är Technology and Security Risk Services. Ernst & Young Sverige erbjuder inom TSRS kontroll av datasystem för att säkerställa klientens säkerhet. Tjänsten datarevisioner genomförs för att få fram eventuella riskmoment i redovisningen. Detta för att underlätta för klienten och för att säkerställa att redovisningen är korrekt. Tjänster som kan kopplas till revisionen är * rådgivningstjänster för att utveckla och effektivisera system för redovisning m.m. samt * analys inom området informationssäkerhet.¹⁴⁰ Dessa ovanstående tjänster som vårt fallföretag erbjuder faller inom denna ram, vilka då är tillåtna så länge inget stör oberoendet enligt analysmodellen. Tänkbara hot kan vara egenintressehot och självgranskningshot.

7.2.3. Bank och finans

Det tredje kompetensområdet inom AABS är Bank och Finans. Här erbjuds tjänster som kräver specialistkompetens inom bank-, finans- och försäkringsmarknaden. Specialistkompetens krävs därför att rådgivningen inom detta område har blivit mer inriktad och komplex. Rådgivningstjänsterna faller utanför revisionsverksamhetsområdet, men anses dock ha ett naturligt samband. Därför utför denna enhet tillåten verksamhet, så länge det inte rubbar förtroendet för revisorn. Analysmodellen ger besked om hinder föreligger för att uppdraget skall genomföras eller inte.

7.2.4. Real Estate

Det fjärde kompetensområdet är Real Estate. Ernst & Young erbjuder här revisionstjänster till fastighetsbolag, byggbolag och institutioner och fonder. Här lämnas tjänster såsom värdering av fastigheter inför bokslut. Självgranskningshot är en möjlighet, värdering av tillgångar är allmänt ett känsligt kapitel. Oftast uppstår dock inget hot om värderingen är gjord utifrån lag eller godtagna standarder. Kan värderingsbeloppet anses vara betydande och det har en betydande inverkan på kundens redovisning, så får hotet anses vara allvarligt. Grundar sig

¹³⁹ Prop. 2000/01:146, s. 91

¹⁴⁰ SOU 1999:43, s. 63

värderingen dessutom på subjektiva bedömningar, så få tjänsten inte utfärdas. Real Estate erbjuder sig även att utforma olika policys och strategier. Vilket även det kan leda till problem med självgranskning.

7.2.5. Affärsanalys

Det femte och sista kompetensområdet är Affärsanalys. Här utförs företagsvärdering, det vill säga analyser och värderingar av bolag vid förvärv och fusioner. Idag kan knappast revisorn själv svara för all den kompetens som krävs för att uppdragen skall genomföras till sin helhet. Detta är en anledning till att specialister har tagits in för att avlasta revisorn i sitt arbete. En andra anledning är att frågeställningarna har blivit allt mer komplexa, inte minst på grund av den pågående internationaliseringen.¹⁴¹ I denna enhet kan det tänkas uppkomma självgranskningshot. Är företagsvärderingen korrekt gjord och inget annat yttrar sig är det inget problem. Men skulle det visa sig att analyserna inte stämmer med verkligheten måste han eller hon ta ställning till sitt tidigare beslut. Det räcker med att det är någon annan i revisionsgruppen som har gett råd för att hotsituationen skall uppstå.

7.2.6. Corporate Finance (CF)

Mergers and Acquisitions och Övriga tjänster är de två delarna i affärsområdet Corporate Finance. CF anses tillhöra den typ av verksamhet, som har ett naturligt samband, på grund av att det faller inom revisorns kärnkompetensområde.

Mergers and Acquisitions hjälper klienten att realisera strategiska mål. En klient önskar eventuellt förvärva eller gå samman med ett annat företag. Enheten kan då vara till hjälp genom identifiering av prospekt och eventuella finansieringsmöjligheter.

I övriga tjänster samlas de resterande finansiella rådgivningstjänster. Man genomför till exempel due diligence tjänster i samband med förvärv, fusioner och avyttringar. Enheten hjälper även till att hitta investerare till olika projekt, eller tar till och med över som projektledare. En viss försiktighet måste här iaktas, så att konsulterna inte fattar ledningsbeslut för klientens räkning. Datasimuleringar utförs vid kapitalplaceringar, skall tillgången exempelvis hyras eller leasas.

De två kompetensområdena i CF anses tillåtna, så länge inga förtroenderubbande omständigheter skulle inträffa, så som värdering av tillgångar till stora värden och värderingen har stor betydelse för klientens ställning och resultat.

7.2.7 TAX

Enheten har hand om skattekonsultationer och är att anses som verksamhet med naturligt samband med revisionsverksamhet. Verksamheten är tillåten enligt analysmodellen som dock måste tillämpas inför varje nytt uppdrag. Affärsområdet består som tidigare nämnts i kapitel 6 av fem kompetensområden, Entrepreneurial Tax Services, Corporate Tax Services, Global Employment Solutions, International Tax Services och Value Added Tax. Det främsta hotet som revisorerna kan ställas inför är självgranskningshotet. Detta kan uppstå genom att råda klienterna till en viss handling vad gäller skattehanteringen och detta råd är av väsentlig

¹⁴¹ SOU 1999:43, s.62

betydelse för klienten. Skulle rådgivningen sedan visa sig vara felaktig, så måste revisorn ta ställning till den rådgivning som han eller hon tidigare har givit. Därför finns det inom Ernst & Young specialister som arbetar med skatterådgivningen för att undvika att felaktigheter uppstår på grund av skattefrågornas invecklade natur. Företaget har både enheter för de små och medelstora företagen såsom för de stora publika bolagen. Även enheter existerar för dem som har ett internationellt skatteperspektiv.

Enheten Value Added Tax (VAT) kan agera som momsombud för företag vilket innebär att de kan företräda bolaget i handläggningar med skattemyndigheten. Konsulterna har även agerat biträde vid processer i domstol och vid andra myndigheter. Ett partställningshot kan med största sannolikhet framträda när någon inom revisionsgruppen har uppträtt till stöd för eller emot en klient i en rättslig eller ekonomisk fråga. Vilka åtgärder som kommer att göras och vilka som har gjorts i Ernst & Young Sverige kommer att presenteras i nästa del av analysen.

7.3. Motåtgärder

När hot föreligger är det upp till revisorn att vita åtgärder, det vill säga eliminera hotet. Ju större hotet förefaller att vara desto kraftigare motåtgärder måste sättas in. Det kan förekomma särskilda omständigheter där oberoendet ej behöver ifrågasättas, det bedömes från fall till fall, genom utarbetning av praxis.

Det förekommer interna och externa motåtgärder. Vi skall här nedan gå igenom de olika motåtgärder som anges i analysmodellen anges och jämföra de med vilka Ernst & Young har i beredskap för att motverka hoten.

7.3.1. Interna motåtgärder

Den enklaste formen av interna motåtgärder är när revisorn själv informerar om att han eller hon anser att hot föreligger och anger skälen till detta. När hotet är något större finns det ett par byråinternas åtgärder som kan aktiveras.

Byråinternas åtgärder

Först har vi interna kvalitetssäkringssystem. Analysmodellen pekar på att samtliga medarbetare skall få information och utbildning i analysmodellens tillämpning. Det ska vidare finnas tydliga instruktioner, rutiner och tekniska hjälpmedel för att personalen skall lära sig att inte bara att hantera analysmodellen utan också kunna förstå den. Här har Ernst & Young utvecklat en egen praktisk analysmodell, den så kallade EPA-manualen. Denna har utvecklats med just den avsikten att undvika konflikter mellan revision och konsultation. All kundansvarig personal får utbildning hur denna EPA-modell bör hanteras och skall sedan föra denna kunskap vidare till andra led i organisationen.

Det skall enligt analysmodellen finnas dataregister över företagets klienter för att få den information som krävs för att kunna utläsa om något hot föreligger. Ernst & Young Sverige har upprättat databaser med nödvändig information för att kunna fatta snabba och korrekta beslut. Det finns en kunddatabas där alla klienter ligger inlagda och varje ansvarig revisor är namngiven. Ernst & Youngs SEC-kunder, det vill säga de klienter som är noterade på den

amerikanska börsen, har även de en egen databas. Det finns databaser med information om vilka uppdrag som utförts av konsulterna, dess omfattning och vilka som deltagit och deras ersättning. Partners och senior managers är skyldiga att lämna information om aktieinnehav och andra finansiella intressen i befintliga uppdrag. Någon skyldighet för övriga anställda, att lämna denna typ av information, finns inte. Detta innebär att viktig information som är nödvändig att säkerställa revisorns oberoende inte finns tillgänglig.

Analysmodellen förespråkar att företagen utvecklar egna policys för vanligt förekommande situationer. AABS Nationella inom Ernst & Young Sverige har sammanställt ”Redovisningspolicyn”. Den ger revisorn instruktioner för hur man ska hantera oberoendet i de fall man åtar sig redovisningsuppdrag och deklaraionsbiträde för revisionskunder. Ernst & Young International har utvecklat en policy för oberoende ”The EYI Independence policy”. Alla byråer anslutna till Ernst & Young är skyldiga till att följa denna policy. Dessa Policys har Ernst & Young lagt upp på företagets databas tillsammans med IFAC:s regler om oberoende att naturligtvis EU-rekommendationen.

Ernst & Young Sverige har här gått ett steg längre och tillsatt en egen kommitté, KESO, med experter på oberoendefrågor. Denna kommitté skall fylla funktionen som rådgivningscentral, när det råder osäkerhet om en tjänst får erbjudas eller inte.

En sista punkt är att det bör finnas utarbetade rutiner för inhämtning av ”second opinions”. Vi kan inte utröna om Ernst & Young Sverige har någon sådan utarbetad rutin. Men de avser om hot föreligger att använda sig av ”second opinion” antingen internt eller externt om hotet är större.

En andra byråintern åtgärd är att sätta tydliga gränser mellan företagets olika verksamhetsgrenar. Det ska finnas tydliga så kallade kinesiska murar mellan revisionsverksamheten och andra verksamheter som har ett naturligt samband med denna. Kinesiska murar är ett faktiskt verktyg för att eliminera oberoendehotet.¹⁴² Det gäller att hålla sig på rätt sida om muren. Så länge man håller sig inom sitt område och inte gör några övertramp fungerar den kinesiska muren alldeles utmärkt. Men finns något vinstintresse överhuvudtaget kan det vara svårt att inte välja att stiga över den, men det sker på egen bekostnad. Ernst & Young Sverige olika affärsområden är uppdelade och avskilda på sådant sätt som krävs. Utifrån hur deras rapporteringsvägar och ansvarsfördelning är organiserad anser vi att de olika affärs- och kompetensområdena är klart avskilda.

En tredje byråintern åtgärd är second opinion som vi redan nämnt ovan. Om hot om självgranskning föreligger skall någon annan revisor inom företaget ge utlåtande vid granskningen. Detta för att avgöra om revisorn i fråga har kunnat behålla sin opartiskhet och självständighet. Om hotet dock föreligger är det upp till revisorn att avsäga sig uppdraget enligt 21 § Revisorslagen.

EU-rekommendationen har även de satt upp interna skyddssystem för revisionsbyråer. Såsom exempelvis policy för oberoendet, information och utbildning, rutiner för det dagliga arbetet, de ansvariga revisorerna är noterade i databas eller liknande och att det ska finnas tydliga föreskrifter på hur dokumentationen skall skötas.

¹⁴² Balans nr 10/2001, s. 22

Ernst & Youngs motåtgärder

Ernst & Young har satt upp ett par motåtgärder som vi anser är viktiga, som ej är nämnda i analysmodellen. Det finns dock upptagna i EU-rekommendationen och IFACs regler. De har beslutat att det revisionsteam som genomför granskningen av revisionsklienten aldrig deltar i konsultuppdraget och vice versa.

Ernst & Young anser att sådan rådgivning som sker utan planering och utredning inte skapar någon hotsituation. Däremot rådgivning som avser väsentliga förhållande hos kunden som sedan ska granskas i revisionen bör man vara extra försiktig med. En annan sak som vi tycker är viktig som Ernst & Young tar fasta på är att informera kunden om ansvarsfördelningen. Annars kan ett förväntningsgap uppstå.¹⁴³ Ett förväntningsgap uppstår när klientens förväntningar på revisorn inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra.¹⁴⁴ Leif Edling har uttalat sig i Balans, om han tror att det finns ett stort informationsgap. Han anser att folk i allmänhet bör få en bättre insikt i revisorns värld och deras roll. Han anser att man inte bara får utgå från att det är revisorerna som ska sköta allt i företaget.¹⁴⁵ Mats Fredricson anser att informationsgapet är till viss del självförvållat av revisorerna. Vad ska man göra åt det? Ernst & Young har löst det genom att tydligt poängtera för klienten vad som är styrelsens och VD:s ansvar och vad som är revisorns.

När det handlar om Ernst & Youngs SEC-kunder har det satts bestämda interna regler som måste efterföljas. Detta för att inte hota oberoendet. Brott mot SEC:s regler kan leda till allvarliga konsekvenser för företaget. Den första regeln är att ingen, såväl revisor som konsult får lov att ge råd åt ett SEC-företag utan att först konsultera den ansvariga revisorn. Det är sedermera hans eller hennes uppgift att ta reda på om sådan rådgivning är tillåten. De SEC-företag som är klienter hos Ernst & Young finns listade på EYI Worldwide Independence List. Enligt US Congress är skattekonsultation den enda typ av rådgivning som är tillåten, förutom revisionsverksamhet. SEC:s regler är strängare än den svenska lagstiftningen. Enligt SEC får ej något innehav av aktier eller fonder i något SEC-företag förekomma varken hos revisorerna, konsulterna eller deras familjemedlemmar.

7.3.2. Externa motåtgärder

En extern motåtgärd kan vara att söka förhandsbesked hos revisionsnämnden som då bestämmer om hotet föreligger är tillräckligt för att rubba förtroendet för revisorn. När förhandsbeskedet har vunnit laga kraft är det bindande för nämnden i förhållande till revisorn.¹⁴⁶ Detta är en möjlighet för Ernst & Young att använda sig av om det råder osäkerhet eller delade meningar om en tjänst skall utföras eller ej.

En andra extern motåtgärd är att inhämta ett yttrande en yrkesrevisor utanför revisionsgruppen, som då gör en oberoende granskning. Så kan vara fallet när en revisor har gett fristående rådgivning och detta råd har väsentlig betydelse för klienten vad gäller påverkan på företagets ställning och kapital. Vi ser här en risk, att samma utomstående revisor anlitas för alla fall av inhämtande av en extern second opinion, så kan han eller hon inte längre ses som utomstående. Det är därför viktigt att olika revisorer anlitas.

¹⁴³ Balans nr 10/2001, s.25

¹⁴⁴ FAR:s Revisionsbok 2000, s. 107

¹⁴⁵ Balans Nr 10/2001, s.25

¹⁴⁶ RevL 22 §

7.4. Avvecklade affärsområden

Ernst & Young har valt att avveckla två affärsområden, Management Consulting och Law. Management Consulting avvecklades redan 2000, då det såldes till Cap Gemini. Vad tillhandahöll Ernst & Young för tjänster inom denna verksamhet? Området som sådant höll på med processutveckling, IT-användning och finansiella konsulttjänster. Exempel på tjänster var strategisk analys, strategiutveckling och utveckling av styr- och mätsystem. Även tjänster inom ekonomiadministration och verksamhetsstyrning tillhandahölls.¹⁴⁷ Ernst & Young befarande att denna typ av tjänster inte skulle godkännas av den nya lagstiftningen, som vid denna tidpunkt höll på att utredas. Organisationskonsultationstjänster anses dock enligt förarbetena ingå i verksamhet med naturligt samband och är därför tillåten. Det kan dock anses troligt att självgranskningshotet i många fall skulle bli allt för stort om tjänsten erbjuds till en revisionsklient.

Det andra affärsområdet som nu skall vara färdigavvecklat (1 januari 2003) är LAW. Juristerna agerade som ombud för och företrädde klienter i tvister. Detta leder till partställningshot, om tjänsten utförs åt en revisionsklient. Detta gör att revisorn måste avsäga sig pågående uppdrag eller avböja ett nytt. Det finns inga åtgärder att vidta för att motverka detta hot. Vi anser att det inte är meningsfullt att driva ett affärsområde, som ej kan ha andra klienter än revisionsklienter. Vi anser dock att det är viktigt för Ernst & Young att behålla en del specialister, till exempel inom bolagsrätt, inom bolaget, vilket Ernst & Young har gjort. Detta dels inte för att förlora konkurrenskraft och dels för att inte försämra servicen till kunderna.

7.5 Sammanfattning

Vi har nu presenterat och gått igenom Ernst & Youngs olika affärsområden med sina respektive kompetensområden. Vi kan nu efter verksamhetsanalysen konstatera att de inte utövar någon verksamhet som inte är revisionsverksamhet eller verksamhet med naturligt samband. All verksamhet utgår från revisorns kärnkompetens, se figur 7.1.

Vi har tittat på de hot som kan uppstå vid givna situationer. Vid rådgivning förekommer oftast två typer av hot, egenintresse- och självgranskningshot. Det sistnämnda är det vanligast förekommande.

Ernst & Young har vidtagit många av de åtgärder som nödvändiga för att säkerställa oberoendet. Vi anser dock att vänskapshotet har blivit förbisett i vissa avseenden. Speciellt då vad gäller hotet som uppstår när en revisor har arbetat länge för samma revisionskund.

¹⁴⁷ SOU 1999:43, s. 64

8. SLUTSATSER

Vi har kunnat konstatera att en revisor är mycket mer än bara revisor. Det har också tydligt framgått av förarbeten och annan litteratur att det hela tiden har varit lagstiftarens avsikt att på intet sätt begränsa revisorns näringsfrihet. Det har istället ansetts samhällsekonomiskt viktigt att revisorn, som är den utomstående person som har mest kunskap om företaget, också ska kunna erbjuda kvalificerad rådgivning. Trots detta har vi sett att Ernst & Young har valt att avveckla eller sälja ut delar av sin verksamhet, för att man anser att dessa kan komma att stå i strid med den nya Revisorslagen. Det synes finnas en uppfattning inom revisionsbranschen att lagens regler kommer att tillämpas striktare än vad förarbetena har gett för handen.

8.1 Otillåtna verksamheter

Trots att inga direkta förbud finns upptagna i lagen, finns det vissa verksamheter som en revisor inte får ägna sig åt. Dessa kan delas in i tre grupper.

- Sidoverksamhet för handelsbolag och aktiebolag.
- Tjänster som ej får erbjudas till revisionskunder.
- Förbjudna på grund av att motåtgärder är omöjliga eller otillräckliga.

8.1.1 Sidoverksamhet

Bedrivs revisionsverksamheten i ett handelsbolag eller aktiebolag, så får sidoverksamhet aldrig bedrivas¹⁴⁸. Sidoverksamhet är sådan verksamhet som inte kan anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamheten. Man nämner här särskilt kapitalförvaltning och fastighetsförvaltning. I övrigt kan sidoverksamhet delas upp i två former, dels sådan verksamhet där revisorn mer eller mindre regelmässigt tvingas avsäga sig pågående uppdrag på grund av att förtroendet för revisorn rubbas. Styrelseuppdrag i en bransch där revisorn är verksam är exempel på detta, även styrelseuppdrag i banker och försäkringsbolag räknas hit. Den andra formen av sidoverksamhet är sådan verksamhet som kan ses som oseriös eller tveksam utan att för den skull vara olaglig.¹⁴⁹

8.1.2 Tjänster som ej får erbjudas till revisionskunder

Ett flertal tjänster är sådana att de ej kan erbjudas till kunder som redan är revisionskunder. Detta är främst sådana tjänster där självgranskningshotet skulle bli för stort och revisorns opartiskhet och självständighet skulle kunna ifrågasättas.

¹⁴⁸ RevL 10§

¹⁴⁹ Promemoria 21/10 2002, FAR, s 3 ff.

Dessa tjänster är:

- Upprättande av grundbokföring.¹⁵⁰
- Medelsförvaltning av en klients tillgångar.¹⁵¹
- Attestera eller godkänna transaktioner¹⁵²
- Upprätta källdokument eller grunddata avseende värderingsantaganden.¹⁵³
- Värderingstjänster där värderingsbeloppet är väsentligt och värderingen grundar sig på subjektiva bedömningar.¹⁵⁴
- Företräda kunder i tvister om frågor som har en väsentlig inverkan på kundens redovisning eller ger ett stort utrymme för subjektivitet.¹⁵⁵
- Hjälpa till med rekryteringen av personal till ledande befattningar hos företag av allmänt intresse.¹⁵⁶
- Tjänster som innebär att revisorn fattar beslut som tillkommer klientens ledning.¹⁵⁷
- Andra tjänster än revisionstjänster och skatterådgivning till SEC-kunder.¹⁵⁸

8.1.3 Motåtgärder är omöjliga

I andra fall kan det vara så att det inte är tjänsten i sig som är förbjuden utan det är andra omständigheter som gör att revisorn tvingas avsäga sig uppdraget. Detta kan vara att revisorn eller någon i revisionsteamet har ett direkt finansiellt intresse i revisionsklienten. Är detta fallet skall uppdraget avsägas eller så ska den person som innehar det finansiella intresset uteslutas ur revisionsteamet. Är det en partner inom revisionsbyrån som innehar det finansiella intresset så får uppdraget aldrig accepteras. Det samma gäller om det är frågan om ett indirekt finansiellt intresse, t ex om en närstående person till revisorn äger betydande andelar i revisionsklienten.¹⁵⁹

Även andra relationer kan skada förtroendet, så som att revisorn har nära personliga relationer med företagsledningen hos revisionsklienten eller med någon som har till uppgift att upprätta något av det material som sedan ska granskas av revisorn. Även affärstransaktioner mellan revisorn och revisionsklienten, som inte är av vardaglig eller ordinär karaktär, får anses rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet och tvingar därför revisorn att avsäga sig uppdraget.¹⁶⁰

En annan omständighet som kan diskvalificera revisorn är att han tidigare har varit anställd av revisionsklienten, eller om han har varit utlånad till revisionsklienten, och denna anställning inte ligger alltför långt tillbaka i tiden och befattningen har haft anknytning till det som revisionen avser.¹⁶¹

I alla dessa fall är alltså revisorn tvingad att avsäga sig uppdraget, trots att tjänsten i sig är tillåten att utföra, för att inte förtroendet för att revisorn utför sitt uppdrag med självständighet och opartiskhet ska rubbas.

¹⁵⁰ 2002/590/EG, B.7.2.1

¹⁵¹ Promemoria 21/10 2002, FAR, s. 3 f

¹⁵² 2002/590/EG, B.7.2.1

¹⁵³ 2002/590/EG, B.7.2.1

¹⁵⁴ 2002/590/EG, B.7.2.3

¹⁵⁵ 2002/590/EG, B.7.2.5

¹⁵⁶ 2002/590/EG, B.7.2.6

¹⁵⁷ 2002/590/EG, B.4

¹⁵⁸ SOA, Title II, sec 201

¹⁵⁹ Analysmodellen, FAR, s.13 f

¹⁶⁰ Analysmodellen, FAR, s. 15

¹⁶¹ 2002/590/EG, B.3

8.2 Tillåtna verksamheter

Att ge en fullständig uppräknig av vilka verksamheter som revisorn får ägna sig åt är omöjligt. Vi kan dock urskilja tre typer av verksamhet som är tillåten. Dessa är revisionsverksamhet, verksamhet med naturligt samband och i vissa fall är även sidoverksamhet tillåten.¹⁶²

8.2.1 Revisionsverksamhet

Begreppet revisionsverksamhet har för första gången definierats i lagtexten. Den tidigare gängse betydelsen var betydligt vidare än den nu fastslagna.

Revisionsverksamhet är enligt RevL 2§ 7p:

- a) *verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författningar, 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 föranletts av iakttagelser vid granskningen enligt a.*

Begreppet innefattar alltså först och främst den lagstadgade revisionen, som innebär att revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning.¹⁶³ Även granskning av kontrollbalansräkning, halvårsrapporter och andra delårsrapporter räknas till revisionsverksamheten, oberoende av om granskningen är lagstadgad eller enbart hänför sig till avtal.¹⁶⁴ Revisorn har även en skyldighet att lämna förslag till förbättringar med avseende på bolagets redovisning och förvaltning. Denna typ av rådgivning, så kallad revisionsrådgivning, ingår också i begreppet revisionsverksamhet.¹⁶⁵

8.2.2 Verksamhet med naturligt samband

När det gäller verksamheter med naturligt samband med revisionsverksamheten anger man särskilt att detta inte ska vara en fix punkt, utan vad som faller inom ramen för revisorns kärnkompetens successivt förskjuts allt eftersom revisionsverksamheten utvecklas.¹⁶⁶

Särskilt nämns dock redovisnings-, organisations- och skatterådgivningsverksamhet.¹⁶⁷ Även utgivning av egenproducerade skrifter, utbildning och programutveckling inom nämnda områden räknas hit.¹⁶⁸ Man nämner även bolagsrätt som ett exempel, men listan kan göras mycket längre. All verksamhet där revisorn kan sägas ha specialistkompetens, som ryms inom

¹⁶² Promemoria 21/10 2002, FAR, s 2.

¹⁶³ ABL 10 kap 3§.

¹⁶⁴ SOU 1999:43, s 101.

¹⁶⁵ Prop. 2000/01:146, s 40.

¹⁶⁶ Promemoria 21/10 2002, FAR, s 3.

¹⁶⁷ Prop. 2000/01:146, s 55.

¹⁶⁸ Promemoria 21/10 2002, FAR, s 3-4.

hans kärnkompetens, och som inte utgör ett hot mot oberoendet, kan sägas vara verksamhet med naturligt samband.

Vi kan konstatera att inom begreppet verksamhet med naturligt samband är det mycket som ryms. Detta innebär dock inte att alla tjänster som erbjuds inom dessa områden automatiskt är tillåtna. Revisorn måste inför varje nytt uppdrag göra en oberoende prövning enligt analysmodellen, för att utröna om eventuella hot är för handen och om motåtgärder kan vidtas.

8.2.3 Sidoverksamhet

Är revisionsfirman inte ett handelsbolag eller aktiebolag får sidoverksamhet bedrivas om den hålls klart åtskild från den övriga verksamheten. Det ska klart framgå för en utomstående att det är frågan om två skilda verksamheter.¹⁶⁹ Två former av sidoverksamhet är dock alltid otillåtna. Dels sådan verksamhet där revisorn mer eller mindre regelmässigt hamnar i situationer där han får avsäga sig pågående uppdrag, dels verksamheter av skamlig eller skum karaktär.¹⁷⁰

Vi kan konstatera att för att utröna vilka verksamheter som är tillåtna, så får man i många fall sluta sig till detta motsatsvis genom att först utreda huruvida de är förbjudna eller kan utgöra ett hot mot revisorns oberoende. Är så inte fallet torde verksamheten eller tjänsten vara tillåtna att utföra.

8.3 Dagens revisionsverksamhet

I våra samtal med Klas Svanberg på Ernst & Young i Malmö, har bilden av vilka tjänster revisionsbolagen erbjuder idag, successivt klarnat. Det har blivit klart att de besitter en bred kompetens för att på bästa sätt ge kompetent rådgivning till sina kunder. Enligt vår bedömning får de tjänster som erbjuds inom Ernst & Young idag anses rymmas inom begreppet verksamhet med naturligt samband. Även de verksamheter som har brutits ut, management konsulterna och Law, kan inte sägas vara förbjudna verksamheter i sig själv. Det skulle dock i många fall innebära att man fick tacka nej till uppdrag, eftersom självgranskningshotet skulle bli för stort om man utförde denna typ av tjänst till en kund som redan var revisionsklient. Även partsställningshotet skulle bli för stort om man företrädde kunder i tvister på det sätt, som juristerna inom Law tidigare gjorde.

¹⁶⁹ Promemoria 21/10 2002, FAR, s 4.

¹⁷⁰ Promemoria 21/10 2002, FAR, s 4-5.

Verksamhetsområden:

- Revision
- Datarevision och datasäkerhet
- Redovisningsrådgivning
- Rådgivning vid sammanslagningar och förvärv, t ex värdering, finansieringsmöjligheter och analyser.
- Skatterådgivning.

8.4 Förändringar i revisionsbolagen

Vi har sett att kunskapen om oberoendefrågorna är hög hos revisionsföretagen och förmågan att anpassa sig till de nya kraven är stor. Det finns ett flertal förändringar som har varit nödvändiga att vidta för att den nya lagstiftningen ska kunna efterlevas. De flesta har vi sett att Ernst & Young redan har vidtagit, men ytterligare några återstår.

Nödvändiga åtgärder:¹⁷¹

- Tillse att endast tillåten verksamhet bedrivs i revisionsbolaget.
- Oberoendeprovning ska göras inför varje nytt uppdrag och om det finns anledning i ett befintligt uppdrag.
- En revisor ska alltid utses till huvudansvarig, även för andra uppdrag än revisionsuppdrag.
- Föreligger hot ska motåtgärder vidtas, om detta ej är möjligt eller dessa är otillräckliga ska uppdraget inte accepteras.
- Dokumentera provningen.

När det gäller de motåtgärder som kan eller ska vidtas, så kan vi identifiera ytterligare krav på åtgärder, nämligen:¹⁷²

- Information och utbildning i analysmodellen.
- Utarbeta föreskrifter och policys i oberoendefrågor.
- Utse ansvariga personer för hanteringen av oberoendefrågorna.
- Tekniska hjälpmedel i form av t ex databaser, med nödvändig information.
- Klara rutiner för inhämtande av second opinions.
- Tydliga gränser mellan, och skilda rapporteringsvägar för, de olika verksamhetsområdena.
- Roterung av huvudansvariga revisionspartners efter sju år.¹⁷³

I våra studier av Ernst & Young har vi noterat att det främst är det sista kravet som har lämnats utan åtgärd. Detta krav finns inte med i den svenska lagstiftningen, men som vi har sett tidigare, så har Björn Markland¹⁷⁴ uttalat sig för att denna regel på något sätt ska införlivas

¹⁷¹ Analysmodellen, FAR, s. 7 ff

¹⁷² Analysmodellen, FAR, s.17 f

¹⁷³ 2002/590/EG, B.10

¹⁷⁴ Generalsekreterare i FAR

i det svenska regelsystemet. Vi anser därför att det är av vikt att revisionsföretagen vidtar åtgärder så att regeln kan efterföljas. I övrigt anser vi att databaserna skulle kunna byggas ut, så att det även finns information om övriga anställdas aktieinnehav med mera och inte enbart partners och senior managers.

8.5 Avslutning

I vårt arbete med denna uppsats har många frågor dykt upp efterhand. En del har vi försökt finna svar på och en del har vi tvingats lämna därhän på grund av att vi har ansett att det har fallit utanför ramen. Dessa frågor är dock intressanta och kan vara utgångspunkt för en annan uppsats.

Förslag på uppsatser:

- Undersöka vilka tjänster som en svensk revisionsfirma får erbjuda en klient som är noterad på en amerikansk börs, s k SEC-kunder.
- Undersöka om den nya revisorslagen gynnar de stora revisionsbolagen.
- Innebär den nya lagstiftningen att revisionsbolagens service försämras. Hur påverkas kunderna?

KÄLLFÖRTECKNING

Publicerade källor

Böcker

Eriksson, Lars Thorsten; Wiedersheim-Paul, Finn, (1997) *Att Utreda Forska och Rapportera*, Liber Ekonomi 5:e upplagan

FAR (2000) *FARs Revisionsbok 2000*. FAR Förlag AB Stockholm, 2000

FAR (2002) *FAR:s samlingsvolym 2002*. FAR Förlag AB Stockholm, 2002

Patel, Runa; Tebelius, Ulla, (1987) *Grundbok i forskningsmetodik*, Studentlitteratur

Pålsson, Lennart (1976), *EG rätt*, Studentlitteratur

Wiedersheim-Paul, Finn; Eriksson, Lars Thorsten, (1991) *Att utreda forska och rapportera*, Liber-Hermods AB 4:e upplagan

Artiklar

Davidsson, Johan; Odell, Mats; Åbjörnsson, Rolf, (2002) "Efter Enron blev revision intressant också för svenska politiker" *Balans* 3 2002

Holmquist, Bengt (2001) "Revisorn, oberoendet & analysmodellen" *Balans* nr 10 2001

Jørgensen, Johan (2002) "EU kräver rättning i leden", *Finans Vision* 2002-05-21, hämtad den 7 november 2002

www.finansvision.com/artikel.asp?aID=75969

Okänd (2002) "Nordiskt samarbete för påverkan på utvecklingen av de internationella revisionsstandarderna ISA" *Balans* nr 3 2002

Okänd (2001) "Konsultturbulens". *Affärsvärlden* 2001-03-21, hämtad den 7 november 2002

http://db.afv.se/afv/owa/w3?page=Afv_Ark_Art&n=Artikel&v=23441

Okänd (2002) "Vd:ar kan bli hotfulla", *Finans Vision* 2002-03-13, hämtad den 7 november 2002

www.finansvision.com/artikel.asp?aID=70992

Okänd (2001) "Rea på revisorer" *Affärsvärlden* 2001-10-29, hämtad den 7 november 2002

http://db.afv.se/afv/owa/w3?page=Afv_Ark_Art&n=Artikel&v=1027470

Okänd (2001) ”Attraktiv igen” *Affärsvärlden* 2001-11-28, hämtad den 7 november 2002
http://db.afv.se/afv/owa/w3?page=Afv_Ark_Art&n=Artikel&v=1104624

Lagar, förordningar och rekommendationer

Aktiebolagslag (1975:1385)

Blix, Claes Ernst & Young; Danielsson, Åke Öhrlings PriceWaterhouse Coopers AB; Nihlén Deloitte Touche; Åkersten, Peter KPMG Bohlins AB; Sarbanes-Oxley Act, Utredning på uppdrag av FAR 2002-10-27

EU-kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002 (2002/590/EG) Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer

FAR (2002) Analysmodellen, för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet

Promemoria (2002), FAR, Revisionsverksamhet – Verksamhet som har naturligt samband med revisionsverksamhet – Tillåten sidoverksamhet – Otillåten sidoverksamhet 2002-10-21

IFAC Code of Ethics for Professional Accountants, IFAC Ethics Committee Nov 2001

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

Revisionslag (1999:1079)

Revisorslag (2001:883)

Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet 17 december 2001

Sarbanes-Oxley Act of 2002 H.R.3763

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

Finansinspektionens föreskrifter (FFFS 1995:43)

Muntliga källor

Svanberg, Klas, skattejurist på Ernst & Young i Malmö. Personliga samtal under december 2002.

Elektroniska källor

Ernst & Young hemsida, www.ey.se, 3-4 december 2002

Föreningens Auktoriserade Revisorers (FAR) hemsida, www.far.se, 11 november 2002, 14 november 2002.

Affärsvärldens hemsida, <http://db.afv.se/>, 7 november 2002

Finans Visions hemsida, www.finansvision.com, 7 november 2002

Revisorsnämndens hemsida, www.rn.se, 9 december 2002

www.ies.lut.se 9 december 2002

<http://thomas.loc.gov>

Öppet brev från Björn Markland (Generalsekreterare FAR) till justitieminister Thomas Bodström, 2002-06-28

www.far.se/doc/BrevJu.doc, 19 november 2002

Jäv 16 § ABL**BILAGA 1**

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 därutöver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses under 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 under 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
6. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderbolag får inte vara revisor i dess dotterbolag.

Genomförandegruppens exempel på utformning av dokumentationsblankett BILAGA 2

**Revisionsbyrån XYZ AB — Prövning enligt revisorslagen 21 §
(analysmodellen)**

Klient	Klient nr	Räkenskapsår
Uppdragstyp	<input type="checkbox"/> Nytt uppdrag	<input type="checkbox"/> Befintligt uppdrag

I. Omständigheter som kan utgöra jäv/hot

<input type="checkbox"/> <i>Jäv enligt ABL m.fl. författningar</i> <input type="checkbox"/> <i>Egenintresse</i> <input type="checkbox"/> <i>Självgranskning</i> <input type="checkbox"/> <i>Partsställning</i> <input type="checkbox"/> Vänskap <input type="checkbox"/> Skrämnel <input type="checkbox"/> Övrigt (generalklausulen)
<p>Beskrivning</p> <p style="text-align: right;"><i>Forts. bilaga</i></p>

II. Särskilda omständigheter/åtgärder

<i>Forts. bilaga</i>

III. Vald/huvudansvarig revisors bedömning

<input type="checkbox"/> Uppdraget accepteras/behålls <input type="checkbox"/> Uppdraget avböjs/avslutas	Datum	Signatur
<i>Kommentar</i>		
<i>Forts. bilaga</i>		
Underrättelse till <input type="checkbox"/> <i>Klienten</i> Datum <input type="checkbox"/> <i>Medarbetare</i> Datum		

(Analysmodellen, FAR, s 11.)

Hoten enligt IFAC**BILAGA 3***Self-Interest Threat* (egenintressehot)

Exempel;

- Direkt eller indirekt finansiellt intresse i klienten.
- Lån eller garanti från klienten.
- Beroende av klienten p.g.a. arvodenas storlek.
- Rädsla att mista uppdraget.
- Nära relationer till klienten.
- Potentiell anställning hos klienten.
- Resultat baserade arvoden.

(Koden 8.29)

Self-Review Threat (självgranskningshot)

Exempel;

- En medlem av uppdragsteamet har nyligen varit anställd hos klienten i chefsposition eller haft möjlighet att påverka det som sedan ska granskas.
- Ge råd till en klient i en fråga som sedan ska granskas.
- Upprätta originaldata till årsredovisningen eller andra data som sedan granskas.

(Koden 8.30)

Advocacy Threat (partsställningshot)

Exempel;

- Revisorn har hand om försäljning av klientens aktier eller andra säkerheter.
- Tala i klientens sak vid en process eller tvist med tredje part.

(Koden 8.31)

Familiarity Threat (vänskapshot)

Exempel;

- En person i uppdragsteamet har en nära familjemedlem i chefsposition hos klientföretaget, eller har en ställning som gör det möjligt att påverka arbetet med det som ska granskas.
- Tidigare partner hos revisionfirman är nu anställd hos klienten och han kan påverka arbetet med det som ska granskas.
- Samma klient i många år.
- Acceptera gåvor eller annat till ett värde som inte är obetydligt.

(Koden 8.32)

Intimidation Threat (skrämshot)

Exempel;

- Hot att bli utbytt mot en annan revisor p.g.a. att man är oense om en redovisningsfråga.
- Påtryckningar för att få ner arbetsinsatsen till en minimal och oacceptabel nivå, för att minska kostnaderna för klienten.

(Koden 8.33)

Skyddsåtgärderna delas här in i tre kategorier:

1. Skyddsåtgärder skapade av professionen, lagstiftningen eller föreskrifter.

Exempel;

- Utbildnings- och erfarenhets krav på revisorer.
- Fortbildningskrav
- Tillsyn och disciplinära åtgärder när professionens standarder inte efterlevs.
- Föreskrifter avseende krav på oberoende.

(Koden 8.37)

2. Skyddsåtgärder hos klienten.

Exempel;

- Revisorn utses av andra än ledningen.
- Klienten har kompetent personal som klarar att ta ledningsbeslut.
- Tydliga policys som poängterar vikten av rättvisande redovisning.
- Säkerställa att konsulter väljs på ett objektiva sätt.
- Att det finns något kontrollorgan som utövar tillsyn över klienten.

(Koden 8.38)

3. Skyddsåtgärder hos revisionsfirman.

Exempel;

- Fast ledarskap som betonar vikten av oberoende.
- Skrivna oberoende policys.
- Säkerställa att policyn efterlevs.
- Metoder för att identifiera relationer.
- Annan personal och andra rapporteringsvägar för verksamhet som ej är revision, samt säkerställa att dessa ej har möjlighet att påverka revisionen.
- Tillse att personalen blir informerad om och utbildad i frågor som rör oberoendet.
- Second opinion från en annan revisor inom eller utom företaget.
- Konsultera en tillsynsmyndighet.
- Rotation av chefspersonal.
- Tillse att revisorn inte fattar ledningsbeslut för klienten.
- Utesluta den person ur uppdragsteamet, som har ett finansiellt intresse i eller en relation till klienten, som utgör ett hot mot oberoendet.

(Koden 8.41-8.42)