

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende



Magisteruppsats
Juni 2002

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

Handledare
Michael Thorstensson
Krister Moberg

Författare
Martin Bergqvist
Daniel Dolenc

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Den nya revisorslagen och revisorns oberoende
- Seminariedatum:** 2002-06-07
- Kurs:** FEK 591, Magisteruppsats redovisning 10 poäng
- Författare:** Martin Bergqvist, Daniel Dolenc
Handledare: Michael Thorstensson, Krister Moberg
- Nyckelord:** Revisorslagen, analysmodellen, Revisorsnämndens praxis, revisorns oberoende, Revisionsbolagsutredningen
- Syfte:** Vårt syfte med denna uppsats är att utvärdera om den nya revisorslagen medför en förändring i oberoendefrågor som har behandlats i praxis, samt att undersöka hur revisorerna genom att tillämpa analysmodellen skulle agera i dessa frågor.
- Metod:** Det har genomförts en rättsdogmatisk studie som ligger till grund för utvärderingen. Den har bestått av en jämförelse mellan den gamla och nya revisorslagen, samt en granskning av praxis i oberoendefrågor. Vidare har en fallstudie genomförts, där revisorer har fått tillämpa analysmodellen på ett antal typfall som är kopplade till revisorns oberoende.
- Slutsatser:** Våra slutsatser är att den nya revisorslagen medför att revisorn nu under vissa förutsättningar kan åta sig eller behålla ett uppdrag i följande situationer: Ett revisionsuppdrag där revisionsklienten ingår i ett avtalsförhållande med revisorn/revisionsbyrån; ett konsultuppdrag där det föreligger intressegemenskap mellan uppdragsgivaren och revisorn/revisionsbyrån; ett konsultuppdrag där revisorn tillhandahåller revisionsklienten med konsulttjänster av revisionell karaktär. Revisorn kan inte åta sig eller behålla ett uppdrag i följande situationer: ett uppdrag där revisorn företräder revisionsklienten i exempelvis skatte-, förvärvs-, eller försäljningsprocesser; ett revisionsuppdrag där en företrädare för revisionsklienten är involverad i revisionsbyråns verksamhet; ett revisionsuppdrag där revisorn är delägare och styrelseledamot i ett bolag som vidtar affärstransaktioner med revisionsklienten. Undersökningsresultatet visade att revisorerna idag under vissa förutsättningar skulle åta sig uppdrag i de situationer där vi i vår utvärdering konstaterat att den nya revisorslagen medför förändringar. Det visade även att revisorerna skulle avböja eller avsäga sig uppdrag i situationer där lagen inte medför några förändringar.

Förord

Under resans gång har vi fått hjälp av flera personer som har bidragit med värdefulla insikter och information. Vi vill framföra ett tack till Anders Holm, ordförande i FARs etikkommitté, som styrde in oss på rätt väg i inledningsskedet av arbetet. Dessutom vill vi tacka våra handledare Michael Thorstensson och Krister Moberg för deras engagemang och stöd. Ett särskilt tack vill vi också rikta till de revisorer som varit delaktiga i vår undersökning.

Lund, den 3 juni 2002

Martin Bergqvist

Daniel Doleneč

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<u>KAPITEL</u>	<u>SIDA</u>
1. INLEDNING	7
1.1 BAKGRUND	7
1.2 PROBLEMDISKUSSION	8
1.3 SYFTE	9
1.4 AVGRÄNSNINGAR.....	9
1.5 DISPOSITION	9
2. METOD	11
2.1 ÄMNESVAL	11
2.2 DATAINSAMLING.....	11
2.3 ÖVERGRIPANDE ANGREPPSSÄTT	12
2.4 KÄLLKRITIK	16
3. DE NYA REGLERNA	17
3.1 OBEROENDET.....	17
3.2 REVISIONSBOLAGSUTREDNINGEN.....	19
3.3 JÄMFÖRELSE AV DEN NYA OCH GAMLA REVISORSLAGEN.....	20
3.3.1 DEFINITION AV REVISIONSVERKSAMHET	20
3.3.2 REVISORSNÄMNDEN	22
3.3.3 DISCIPLININGRIPANDE	23
3.3.4 ANNAN VERKSAMHET ÄN REVISIONSVERKSAMHET	24
3.3.5 ARVODEN.....	26
3.3.6 UPPLYSNINGAR I ÅRSREDOVISNINGEN	27
3.3.7 KRAV PÅ OPARTISKHET OCH SJÄLVSTÄNDIGHET	27
4. ANALYSMODELLEN	29
4.1 ANALYSMODELLEN I LAGSTIFTNINGEN	29
4.1.1 BAKGRUND	29
4.1.2 REGLERNA I SAMMANDRAG.....	31
4.1.3 FLÖDESSHEMA	32
4.2 ANALYSMODELLEN I PRAKTIKEN	40
4.2.1 EXEMPEL 1	42
4.2.2 EXEMPEL 2	42
4.2.3 EXEMPEL 3	43
4.2.4 EXEMPEL 4.....	45
5. REVISORSNÄMNDENS PRAXIS.....	47
5.1 INLEDNING	47
5.2 DISCIPLINÄRENDE 17/00	47
5.3 DISCIPLINÄRENDE 18/00	48
5.4 DISCIPLINÄRENDE 27/00-01	48
5.5 DISCIPLINÄRENDE 3/95	49

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

5.6 DISCIPLINÄRENDE 36/97	49
5.7 DISCIPLINÄRENDE 33/97	50
6. EMPIRI	52
6.1 INLEDNING	52
6.2 TYPFALL 1	52
6.3 TYPFALL 2	53
6.4 TYPFALL 3	53
6.5 TYPFALL 4	55
6.6 TYPFALL 5	57
6.7 TYPFALL 6	57
7. ANALYS	60
7.1 TYPFALL 1	60
7.2 TYPFALL 2	61
7.3 TYPFALL 3	61
7.4 TYPFALL 4	63
7.5 TYPFALL 5	64
7.6 TYPFALL 6	65
8. SLUTSATSER	68
8.1 KUNSKAPSBIDRAGET	68
8.2 AVSLUTANDE DISKUSSION	69
8.3 FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER	70

KÄLLFÖRTECKNING

BILAGA

FÖRKORTNINGAR

ABL	Aktiebolagslagen
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens (europeisk sammanslutning av föreningar för revisorer och kvalificerade redovisningsekonomer)
IFAC	International Federation of Accountants (internationell sammanslutning av föreningar för revisorer och kvalificerat redovisningsfolk)
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRS	Svenska Revisorsamfundet

1. INLEDNING

1.1 Bakgrund

När 1995 års revisorslag trädde i kraft kunde Revisorsnämnden på ett tidigt stadium konstatera att det fanns brister i lagen. Det påpekades bl.a. att det saknades en definition av det centrala begreppet revisionsverksamhet och att reglerna om vem som får äga en revisionsbyrå var oklara. (Rapport om Revisorsnämnden) Regeringen beslutade därför att tillsätta en utredning som skulle se över reglerna i lagen. Frågorna kring det indirekta ägandet av revisionsbolag skulle vara utgångspunkten för den s.k. Revisionsbolagsutredningen. Det skulle analyseras hur revisorernas oberoende och tillsynsmyndigheten påverkades om indirekt ägande tilläts, samt vilka kompletterande regler som i så fall skulle krävas för att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet. Även begreppet revisionsverksamhet skulle behandlas. (SOU 1999:43)

Innehållet i det betänkande som Revisionsbolagsutredningen slutligen presenterade fick dock ett annorlunda utseende än vad som ursprungligen var tänkt. Frågorna kring revisorns oberoende hade fått en framträdande roll, medan huvudfrågan, som gällde ägandet av revisionsbolag, hade hamnat i bakgrunden. Utredningen angav att skälet för detta var att ”frågan om revisorns oberoende och vilken verksamhet som skall omfattas av den offentliga tillsynen först måste besvaras innan ställning kan tas till de frågor som rör ägandet av revisionsbolagen”. (SOU 199:43)

Betänkandet låg till grund för den nya revisorslag som trädde i kraft år 2002. De viktigaste nyheterna i lagen hade alla en koppling till revisorns oberoende. En av dessa var begreppet revisionsverksamhet som för första gången hade definierats i lagtexten. Detta innebar att Revisorsnämndens behandling av frågor relaterade till oberoendet skulle underlättas i fortsättningen, eftersom verksamhet som omfattas av begreppet revisionsverksamhet inte kan förbjudas. I samband med denna fråga slogs det även fast i lagen att en revisor inte ska få bedriva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet, om den andra verksamheten är av sådan art eller omfattning att den kan rubba förtroendet för revisorn. (Revisorslag 2001:883)

Den största nyheten i den nya lagen var dock den s.k. analysmodellen. Den innebär att revisorn för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om det finns någon sådan omständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Alternativet är att revisorn vidtar motåtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta opartiskheten eller självständigheten. Uppdraget kan i sådana fall accepteras. De omständig-

heter eller hotbilder som det talas om i analysmodellen är egenintresse, självgranskning, partsställning, vänskap och skrämsel.

1.2 Problemdiskussion

Det har från revisorskåren antytts att de nya reglerna, och framförallt analysmodellen, skulle innebära lättnader. I debatten har det påpekats att Revisorsnämnden i vissa av sina tillsynsärenden har lagt ribban oerhört lågt för vad som är tillåtet. Enligt vissa revisorer skulle denna ribba med de nya reglerna kunna läggas på rätt nivå, eftersom reglerna ger revisorn bättre utrymme än tidigare. (Holmquist, 2001)

Anledningen till att Revisorsnämnden har lagt ribban lågt är p.g.a. de regler som de tidigare hade att följa i 1995 års revisorslag. Reglerna har inneburit att Revisorsnämnden i sina bedömningar av revisorns förmåga att utföra revisionsuppdragen med opartiskhet och självständighet inte ansett sig ha laglig grund att beakta de särskilda omständigheterna i de enskilda fallen. Detta har nämligen inte uttryckts i lagtexten eller förarbeten. Den nya reglerna i 2002 års revisorslag innebär en förändring på denna punkten. Orsaken till förändringen är analysmodellen, och att den nu medför att Revisorsnämnden är skyldig att beakta de särskilda omständigheterna. Den nya lagen slår nämligen fast att bedömningen måste utgå från hur en hypotetisk tredje man, som är kunnig och omdömesgill, och har kunskap om samtliga relevanta omständigheter, skulle bedöma revisorns förmåga att utföra revisionsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt. (FAR 2001) Analysmodellen är dock inte den enda förändringen i den nya revisorslagen. Som vi nämnde i inledningen har begreppet revisionsverksamhet för första gången definierats och det har tillkommit en mängd andra regler med koppling till oberoendet.

Frågan är då om dessa nya regler verkligen innebär en lättnad, som vissa revisorer antyder? Det råder delade meningar i denna fråga. I debatten har det nämligen även funnits röster som menar att de nya reglerna innebär strängare krav. Ulf Gometz, tidigare ordförande i FAR, konstaterar i en debattartikel i tidningen *Balans* att ”den nya revisorslagen innebär skärpningar, inte lättnader”. Han varnar för att analysmodellen inte ska ses som någon slags problemlösning som innebär lättnader och ger bättre utrymme. Vidare påpekar han att kravet att uppdraget ska avböjas om självständigheten och opartiskheten är i fara har funnits så länge det har funnits en revisorsprofession. Det nya i lagen är det uttryckliga kravet på en dokumenterad prövning av varje fall, som gör det möjligt att i efterhand bedöma revisorns agerande. (Gometz, 2002)

Meningsskiljaktigheterna i debatten är intressanta, eftersom de visar att reglerna i den nya revisorslagen uppfattas på olika sätt av de inblandade parterna. Något som leder oss fram till två uppenbara frågor: Vem av parterna har egentligen rätt, och innebär de nya reglerna en förändring i situationer där revisorns opartiskhet eller självständighet är ifrågasatt? Frågorna är av stort intresse, och vi vill därför att de ska vara utgångspunkten för den här uppsatsen. För att kunna besvara frågorna krävs det dock att de omformuleras. Uttrycket situationer måste t.ex. preciseras och konkretiseras. Det bästa sättet att göra det på är att utgå från

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

oberoendefrågor som har behandlats av Revisorsnämnden, eftersom det är dessa revisorerna syftar på när de säger att ribban har legat oerhört lågt. Frågan blir därmed om de nya reglerna medför en förändring i oberoendefrågor som tidigare har behandlats i disciplinärenden av Revisorsnämnden? Ytterligare en intressant fråga, som är direkt kopplad till den föregående, är hur revisorerna genom att tillämpa analysmodellen skulle agera i dessa oberoendefrågor? Vi ska i uppsatsen försöka besvara dessa frågor.

1.3 Syfte

Vårt syfte med denna uppsats är att utvärdera om den nya revisorslagen medför en förändring i oberoendefrågor som har behandlats i praxis, samt att undersöka hur revisorerna genom att tillämpa analysmodellen skulle agera i dessa frågor.

1.4 Avgränsningar

Då det hade inneburit ett oerhört tidskrävande för att inte säga omöjligt arbete att täcka alla aspekter av revisorns oberoende, så har vi begränsat oss till oberoendefrågor som har behandlats i Revisorsnämndens disciplinärenden. Det är dock inte frågan om alla disciplinärenden med en koppling till oberoendefrågan, utan endast ett fåtal som förhoppningsvis ska vara representativa för en mängd olika situationer.

Vi behandlar enbart de nyheter i den nya revisorslagen som hade en stark koppling till revisorns oberoende, och som vi ansåg vara relevanta i sammanhanget.

Vid urvalet av revisorer har vi endast kontaktat revisorer i Stockholm, Göteborg och Malmö.

1.5 Disposition

Kapitel 2: Metod

Kapitlet innehåller en redogörelse för de metoder vi har använt för att kunna uppnå uppsatsens syfte. Tillvägagångssättet vid datainsamlingen beskrivs, och det görs även en kritisk granskning av de källor och metoder som har använts.

Kapitel 3: De nya reglerna

Kapitlet kan ses som en introduktion till ämnet, och ett sätt för läsaren att förstå den problematik som ska analyseras. Det inleds med en kort genomgång av revisorns oberoende, och hur det regleras i lagen. Därefter diskuteras anledningarna till den s.k. Revisionsbolagsutredningen som med sitt betänkande SOU 1999:43 låg till grund för utformningen av

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

den nya revisorslagen. Kapitlet fortsätter med en granskande jämförelse mellan den gamla och nya revisorslagen, med utgångspunkt från de nyheter i den nya lagen som anses vara relevanta i sammanhanget.

Kapitel 4: Analysmodellen

I detta kapitel behandlar vi först analysmodellen och dess uppbyggnad i lagstiftningen, och därefter presenterar vi fyra stycken exempel på hur analysmodellen kan användas i praktiken.

Kapitel 5: Revisorsnämndens praxis

Kapitlet innehåller en sammanställning av Revisorsnämndens bedömningar i de utvalda disciplinärenden som ligger till grund för typfallen i uppsatsen. Dessa bedömningar kan ses som utgångspunkten för den diskussion som förs i analyskapitlet.

Kapitel 6: Empiri

I detta kapitel presenterar vi de svar vi fått från revisorerna. Revisorerna har fått svara på vardera två typfall och vi har valt att redovisa svaren med typfallen som utgångspunkt.

Kapitel 7: Analys

I kapitlet presenteras analysen av typfallen. Det redogörs för vilka förändringar den nya revisorslagen medför i de behandlade oberoendefrågorna, samt hur revisorerna skulle agera i dessa situationer.

Kapitel 8: Slutsatser

I detta kapitlet presenterar vi vårt kunskapsbidrag i form av de generella slutsatser som vi har baserat på analysen av typfallen. Vi diskuterar även andra insikter kring den nya revisorslagen som har vuxit fram under arbetets gång. Kapitlet avslutas med några förslag till fortsatta studier.

2. METOD

Kapitlet innehåller en redogörelse för de metoder vi har använt för att kunna uppnå uppsatsens syfte. Tillvägagångssättet vid datainsamlingen beskrivs, och det görs även en kritisk granskning av de källor och metoder som har använts.

2.1 Ämnesval

Vi studerar vid företagsekonomiska institutionen och läser en fördjupningskurs i redovisning. Detta gör att det faller sig naturligt att skriva om redovisning eller revision. Den nya revisorslagen som trädde i kraft 1 januari 2002 hade infallsvinklar som vi fann intressanta. Det som vi fann mest intressant var den analysmodell som behandlades i den nya lagen. Vi hade läst att Sverige var det första landet i världen som hade infört modellen i lagstiftningen. Efter en del överväganden kom vi fram till att vi kunde skriva om hur och om analysmodellen täcker alla aspekter av revisorns oberoende. Då vi tyckte det var svårt att formulera en bra frågeställning kring ämnet, kontaktade vi Anders Holm, ordförande i FARs etikkommitté, för att få råd och vägledning. Han kom med idén att vi kunde se på problemet från andra hållet och istället undersöka om den nya revisorslagen skulle komma att leda till förändringar i disciplinärenden som berörde revisorns oberoende. Det tyckte vi verkade vara en intressant vinkling och beslöt oss därför för att utgångspunkten i uppsatsen skulle utgöras av ett antal utvalda disciplinärenden som behandlats av Revisorsnämnden.

2.2 Datainsamling

En utvärdering är lämplig när man vill fastställa effekterna, resultatet eller konsekvenserna av vidtagna åtgärder eller genomförda förändringar. Den görs mot någon form av mål eller bedömningskriterier. När man planerar och genomför en utvärdering är det av största vikt att man som utredare sätter sig in i själva objektet för utvärdering. Objektet för en utvärdering kan exempelvis vara att utvärdera skattelagstiftningens effekter på företagens investeringsbeteende. I vårt fall handlade det om att utvärdera om den nya revisorslagen medför en förändring i oberoendefrågor som har behandlats i praxis. Vi ansåg att det var lämpligast att göra det genom en kvalitativ utvärdering med tillämpningen av kvalitativa datainsamlingsmetoder. (Lundahl & Skärvad, 1999)

Den kvalitativa metoden hjälper till att skapa en djupare förståelse för det problem som studeras. Användningen av statistik, matematik eller aritmetiska formler är inte nödvändig, eftersom den data som används inte är av den art att det är möjligt. (Andersen, 1998) Metoden är därmed ett ganska självklart val då det är ett regelverk som ska studeras.

Vi beslutade oss för att genomföra dels en rättsdogmatisk (rättsvetenskaplig) studie, och dels en fallstudie. Den rättsdogmatiska metoden skulle innebära en genomgång av lagar och förarbeten. Enligt Nyström (1990) kan den rättsdogmatiska metoden med fördel kombineras med andra metoder för att bredda perspektivet. Det faktum att analysmodellen var den största nyheten i den nya revisorslagen bidrog till att vi beslutade oss för att även genomföra en fallstudie. Revisorerna är de som ska använda analysmodellen, och en fallstudie baserad på deras åsikter ansåg vi skulle tillföra en extra dimension till uppsatsen.

Arbetet inleddes först med att välja ut de typfall som skulle ligga till grund för uppsatsen, och därmed också undersökningen bland revisorerna. Typfallen hämtades från publikationen Revisornämndens praxis. Vi gick igenom samtliga disciplinärenden där revisorns oberoende hade behandlats åren 1995-2001. [Revisornämnden bildades nämligen 1995, och det är därmed det startår vi hade att utgå från] Kriterierna vi hade satt upp vid urvalet av typfall var för det första att det skulle behandla en eller flera av de hotbilder som ingår i analysmodellen. [Vänskaps- och skrämselhot visade sig dock vara omöjliga att finna i praxis.] För det andra ville vi hitta typfall som var av blandad karaktär, där svaret inte var alldeles uppenbart. Detta skulle visa sig svårare än vi trodde. Praxis för oberoendefrågor består nämligen till största delen av disciplinärenden som behandlar antingen jävssituationer eller uppenbara brott mot god revisorssed, och dessa situationer är naturligtvis inte heller tillåtna i den nya revisorslagen. Urvalsprocessen visade sig därmed bli ett mödosamt och tidskrävande arbete. I slutändan valde vi ut sex typfall som vi ansåg uppfyllde de uppsatta kriterierna.

Vi är väl medvetna om att det är svårt att dra generella slutsatser utifrån sex stycken typfall. Självfallet hade det varit bättre om fler disciplinärenden med koppling till oberoendet hade ingått vid utvärderingen. Vi hade då kunnat täcka in fler aspekter av oberoendefrågan. Tidsramen för uppsatsen bidrog dock till att vi var tvingade att begränsa antalet typfall. Uppställningen av kriterier var ett sätt att kompensera för det ringa antalet. Vi såg nämligen till att typfallen som valdes skulle kunna likställas med andra fall som uppvisar liknande egenskaper. Därmed skulle det vara möjligt att göra en viss generalisering vid vår utvärdering. Vi kan dock konstatera att inget fall är det andra likt, och det finns alltid en mängd olika omständigheter som är av betydelse för revisorns agerande. Därför ska inte vår utvärdering ses som något slutgiltigt svar på om den nya revisorslagen medför en förändring i oberoendefrågor som har behandlats i praxis. Den ska snarare ses som en indikation på om det är frågan om en förändring.

2.3 Övergripande angreppssätt

Om syftet med en undersökning är att frambringa kunskap om t.ex. ett samhälle eller en organisation, så finns det två vägar att gå. Den ena kallas deduktiv, där drar man utifrån generella principer slutsatser om enskilda händelser. Ett exempel kan vara att man utgår från en teori om ett företags organisationsstruktur och utifrån detta drar slutsatser om strukturen hos ett eller flera andra företag. (Andersen, 1998)

Den andra vägen kallas induktiv och här grundar man sina slutsatser på empiriska data (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001). Man utgår från en enskild händelse för att sedan sluta

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

sig till en generell lagbundenhet (Andersen, 1998). Vi använder oss av en induktiv metod, då vi härleder svaren från rättskällor och observationer, utan att först ha förankrat undersökningen i vedertagen teori. Utifrån denna information försöker vi sedan dra slutsatser. Detta är även metodens svaghet. Dessa rättskällor och observationer kan i vissa fall utgöra otillräcklig information för att man skall kunna dra långtgående konklusioner. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001)

Rättsdogmatisk studie

För att överhuvudtaget kunna göra en utvärdering av om den nya revisorslagen medför en förändring i oberoendefrågor som har behandlats i praxis, krävdes det en grundlig förståelse för gällande rätt. Detta innebar att vi var tvingade att genomföra en rättsdogmatisk studie. I en snäv bemärkelse innebär en rättsdogmatisk studie fastställandet av gällande rätt med användande enbart av en viss sorts källor. Dessa källor är lagen och dess förarbeten, prejudicerande domstolsavgörande och doktrin. Enligt Nyström (1990) har denna metod dock visat sig vara otillräcklig för att fastställa och tolka gällande rätt eller beskriva praxis. Hon menar därför att en rättsdogmatisk studie även kan innebära användande av andra rättskällor som t.ex. anvisningar och rekommendationer från myndigheter, icke-prejudicerande domstolsutslag, myndighetsbeslut och olika sorters informellt material som visar sedvänjor eller värderingar.

Vår rättsdogmatiska studie bestod av en jämförelse mellan den gamla och nya revisorslagen. Denna jämförelse grundades på lagar och förarbeten, och var av största vikt för vår analys, eftersom utvärderingen utgick från de utvalda disciplinärenden kring oberoendet som utgjorde våra typfall. För att kunna utvärdera om den nya revisorslagen medför en förändring i dessa typfall var det nödvändigt att behärska de regler som Revisorsnämnden hade utgått från vid sin bedömning. Granskningen och urvalet av Revisorsnämndens disciplinärenden såg vi också som en del av den rättsdogmatiska studien, om den vidare definitionen tillämpas som Nyström (1990) förespråkar.

Fallstudie

Som vi nämnde inledningsvis i det här kapitlet var det efter ett samtal med Anders Holm, ordförande i FARs etikkommitté, som vi fick idén att i uppsatsen utgå från ett antal disciplinärenden som Revisorsnämnden hade behandlat. Ärenden som hade kretsats kring revisorns oberoende. Vi tyckte att det var lämpligt att förutom den rättsdogmatiska studien även genomföra en fallstudie där revisorerna skulle få tillämpa analysmodellen på våra typfall, och avgöra om de idag skulle åta sig eller avböja uppdraget. Dels skulle det ge oss en bättre förståelse för hur analysmodellen tillämpas i praktiken, och dels skulle vi få en värdefull inblick i hur revisorerna själva uppfattar dessa frågor efter lagändringarna. Vi ansåg även att vår slutliga analys skulle bli för ensidig om vi enbart utgick från en rättsdogmatisk studie av förarbeten och lagtexter.

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

En fallstudie karaktäriseras av få observationsenheter och många variabler. Det enskilda fenomen som studeras kan t.ex. vara en individ, en grupp, en organisation eller en beslutsprocess. Ingår det flera enheter i undersökningen kallas det för en multipel fallstudie. (Andersen, 1998) Det var den sistnämnda formen vi skulle genomföra genom att kontakta ett antal revisorer.

Vi beslutade att varje revisor skulle erhålla två typfall, samt den blankett för analysmodellen som FAR hade utarbetat. De skulle sedan för varje typfall, genom att tillämpa analysmodellen, identifiera de hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet som kan uppstå, ange eventuella motåtgärder och slutligen avgöra om de skulle acceptera eller avböja uppdraget.

Nästa steg i undersökningsprocessen var att välja datainsamlingsmetod. Denna metod var tvungen att anpassas till det mål som vi hade ställt upp. Vi hade nämligen beslutat oss för att kontakta revisorer i Stockholm, Göteborg och Malmö, för att eventuellt kunna göra en jämförelse mellan städerna i den slutliga analysen. Tre revisorer från varje stad var det tänkt skulle ingå i undersökningen. Därmed skulle vi kunna täcka in samtliga typfall, eftersom varje revisor skulle erhålla två typfall vardera.

Vi diskuterade ett antal olika datainsamlingsmetoder vi kunde använda oss av. Ett alternativ hade varit att revisorerna blev tilldelade materialet på förhand, och att vi sedan träffades för att diskutera deras svar. Detta skulle dock bli svårt eftersom vi var lokaliserade i Malmö. Ett annat alternativ till uppföljning hade därför varit att vi istället genomförde en telefonintervju. Frågan var dock om det var nödvändigt med en uppföljning? Vi tyckte inte det, eftersom de uppgifter som revisorerna skulle ange på den tilldelade blanketten, är samma uppgifter som i ett verkligt fall ska dokumenteras och vid behov granskas av Revisorsnämnden. Dessa uppgifter borde därmed räcka. Vi valde därför att istället genomföra undersökningen via e-mail. Det nödvändiga materialet och förutsättningar kunde därmed skickas till revisorerna, och de kunde i sin tur skicka tillbaka de ifyllda blanketterna snabbt och enkelt.

Nackdelen med att vi inte genomförde någon uppföljning var att revisorerna då inte kunde kommentera och kanske utveckla sina svar. Vi märkte t.ex. i efterhand att många revisorer inte hade fattat ett avgörande beslut i vissa fall, utan garderat sig genom att ange ett antal förutsättningar som först måste vara uppfyllda. De saknade nämligen nödvändig detaljinformation i typfallen. Detaljinformationen hade vi dock inte kunnat ge dem vid en uppföljning, eftersom den även saknades i Revisorsnämndens disciplinärenden. Alternativet hade därför varit att själva lägga till fiktiv detaljinformation. Vi funderade ursprungligen på att göra det, men kom på ett tidigt stadium i arbetet fram till att utvärderingen inte skulle vara möjlig om vi förändrade förutsättningarna. Bristen på detaljer i typfallen bidrar till att vi ännu en gång vill betona att vår utvärdering inte ska ses som något definitivt eller slutgiltigt svar, utan snarare som en indikation på om den nya revisorslagen medför en förändring i oberoendefrågor som har behandlats i praxis.

Urvalsförfarande

Som vi tidigare nämnde beslutade vi oss för att kontakta tre revisorer i varje stad, Stockholm, Göteborg och Malmö, som skulle delta i undersökningen. Det var därmed frågan om ett stratifierat urval. Denna urvalsmetod innebär att ett visst antal enheter av bestämda kategorier av enheter kommer med i urvalet, genom att man stratifierar/grupperar urvalet. Därefter kan ett slumpmässigt urval inom varje stratum göras. (Andersen, 1998)

I vår undersökning bestod det slumpmässiga urvalet av att vi ringde runt till olika revisionsbyråer i de olika städerna, och bad att få tala med en auktoriserad eller godkänd revisor. Om inte den revisor som vi blev kopplade till kunde ställa upp, frågade vi honom eller henne om de kunde föreslå någon annan revisor på byrån. På det sättet fick vi till slut ihop sammanlagt nio revisorer som skulle delta i undersökningen.

Därefter skickade vi ut materialet till revisorerna. [Det brev med instruktioner som vi skickade till revisorerna återfinns i Bilaga 1.] Något bortfall hade vi inte väntat oss, eftersom samtliga revisorer delaktiga i undersökningen hade lovat oss att ställa upp. Olyckligtvis fick vi inom en kort tidsperiod återbud från tre revisorer. Ytterligare en revisor i Stockholm avböjde, men ordnade istället en ersättare i Malmö. Det återstod därmed sex stycken revisorer, och våra förhoppningar att göra en jämförelse mellan städerna grusades. Vi lyckades dock ordna så att varje enskilt typfall granskades av två revisorer.

Det kan tyckas att ett bortfall på en tredjedel skulle påverka undersökningens resultat negativt. Om vårt primära syfte med undersökningen hade varit att göra en jämförelse mellan städerna, så hade det kunnat uppfattas på det viset. Vi vill dock påminna om att jämförelsen endast utgjorde ett sekundärt syfte eller mål. Det primära syftet framgår av uppsatsens syfte, som är att undersöka hur revisorerna genom att tillämpa analysmodellen skulle agera i oberoendefrågor som har behandlats i praxis. Detta syfte ansåg vi fortfarande kunde uppnås på ett tillfredsställande sätt trots det oväntade bortfallet. Vi fick nämligen fortfarande två åsikter på vardera typfall, och det bör vara tillräckligt för att kunna dra vissa generella slutsatser.

Litteratur

Förutom lagar, förarbeten och praxis använde vi även information från böcker, tidskrifter, elektroniska dokument och informationsblad.

Tidskriften *Balans* var en ovärderlig källa i initialskedet av arbetet. Den gav oss en inblick i debatten, och en indikation om vilka frågor i den nya lagen som var betydelsefulla för revisorns oberoende.

En annan viktig informationskälla var den broschyr om analysmodellen som FAR hade utarbetat som ett hjälpmedel i utbildningen av revisorerna. Broschyren gav oss en bättre

förståelse för hur analysmodellen skulle användas i praktiken. Här var även en exempelsamling, som Anders Holm hade skickat, till stor hjälp.

2.4 Källkritik

Primärdatan i vår uppsats bestod av de svar som revisorerna skickade via e-mail. Det rör sig om subjektiva åsikter, som inte nödvändigtvis behöver stå i överensstämmelse med praxis och lagregler. Det gäller därmed att man intar ett kritiskt förhållningssätt till denna information. Vår förhoppning är att vi har lyckats göra det.

En stor del av våra referensramar grundade sig på lagar och förarbeten och får betraktas som tillförlitliga källor. Detta gäller även för de disciplinärenden, som vi hämtade från Revisorsnämndens praxis, och använde vid utformningen av våra typfall. Artiklarna som vi använde var oftast tagna från tidningen Balans, som ges ut av FAR. Det faktum att FAR är en branschorganisation innebär att den inte kan ses som en opartisk källa. Vi anser ändå att artiklarna ger en bild av revisorernas åsikter och engagemang i debatten kring ämnet.

3. DE NYA REGLERNA

Kapitlet kan ses som en introduktion till ämnet, och ett sätt för läsaren att förstå den problematik som ska analyseras. Det inleds med en kort genomgång av revisorns oberoende, och hur det regleras i lagen. Oberoendefrågan är av central betydelse för att förstå den lagstadgade analysmodellen, samt övriga betydelsefulla nyheter i 2002 års revisorslag. Därefter diskuteras anledningarna till den s.k. Revisionsbolagsutredningen som med sitt betänkande SOU 1999:43 låg till grund för utformningen av den nya revisorslagen. Kapitlet fortsätter med en granskande jämförelse mellan den gamla och nya revisorslagen, med utgångspunkt från de nyheter i den nya lagen som anses vara relevanta i sammanhanget.

3.1 Oberoendet

Den lagstadgade revisionens främsta funktion är att garantera en oberoende granskning av den bild företagsledningen ger av bolagets verksamhet i den offentliga redovisningen. Syftet är att öka tilltron till det enskilda bolaget, men även till aktiebolagsformen, eftersom den är av stort samhällsligt intresse. För att revisorn ska kunna tillföra trovärdighet till de rapporter han granskar krävs att han är oberoende. Detta tillstånd kan enbart uppnås om revisorn gör sina bedömningar och fattar sina beslut på grundval av föreliggande fakta och utan att låta sig påverkas av andra personers vilja eller önsknings. (Diamant, 1997)

Enligt *Rambetingelserna för auktoriserade revisorer i Norden* finns det två olika typer av oberoende - faktiskt och synbart. Det faktiska oberoendet innebär att revisorn själv upplever att han är oförhindrad att utföra uppdraget. Revisorns subjektiva upplevelse kan dock inte mätas av utomstående, vilket innebär att man även talar om revisorns synbara oberoende. Det innebär att revisorn uppträder så att omvärlden har anledning att anta att han är oförhindrad att utföra uppdraget objektivt. (NRF, 1992) Det faktiska och synbara oberoendet kan m.a.o. ses som ett inre, av revisorn själv upplevt oberoende respektive ett yttre, av omvärlden uppfattat oberoende. Det är dock endast det yttre oberoendet som låter sig beskrivas i etiska regler. (FAR, 1999)

I FARs etikregel 2 om oberoende slås det fast att en revisor ska utöva sitt yrke självständigt och objektivt. Finns inte denna förutsättning ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Det anges ett antal situationer där det kan vara särskilt befogat för utomstående att ifrågasätta revisorns oberoende. Revisorn får inte ha:

- Direkt intresse i företaget. Revisorn får inte direkt eller genom annat bolag äga aktier eller andelar i det företag som revideras. Det gäller även revisorns familj och medarbetare som arbetar på uppdraget.
- Indirekt intresse. Byråledningen eller annan överordnad på byrån får inte ha väsentligt intresse i företaget som revisorn ska revidera.

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

- Ekonomiska engagemang tillsammans med företaget eller ägare, styrelseledamot eller anställd. Det gäller även lån, borgen eller ansvarsförbindelse.

Revisorn får inte heller:

- Förvalta aktier eller andelar i företaget.
- Ta emot gåvor och rabatter. Här måste revisorn vara mycket restriktiv.
- Göra sig alltför beroende av en eller ett fåtal stora klienter. Revisorn måste kunna skiljas från ett uppdrag utan att den egna ekonomin äventyras när arvodet försvinner. (FAR, 1999)

Vid en diskussion om begreppet oberoende är det dock viktigt att beakta att revisorsyrket är en internationaliserad profession, som inte känner några nationsgränser. Därmed bör en definition i nationell lagstiftning inte skilja sig i grunden från vad som gäller internationellt. Enligt den internationella branschorganisationen *International Federation of Accountants (IFAC)* och deras *Code of Ethics* ska en revisor vara oberoende ”in fact” och ”in appearance”. Detta motsvarar den svenska uppdelningen i faktiskt och synbart oberoende. IFAC har inte utarbetat några närmare regler för ”independence in fact”, utan har koncentrerat sin reglering av oberoendet på ”independence in appearance”. Regleringen inriktar sig m.a.o. på situationer som kan ge omvärlden anledning att ifrågasätta huruvida revisorn har förmåga att utföra sitt uppdrag objektivt. Den europeiska branschorganisationen för revisorer *Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)* har också delat upp oberoendet på ett sätt som motsvarar den svenska uppdelningen. De väljer att använda uttrycken ”independence in mind” och ”independence in appearance”. (SOU 1999:43)

Det bör påpekas att det inte finns något absolut oberoende för en revisor. En av anledningarna är att revisorn alltid är mer eller mindre beroende av sin uppdragsgivare och av det företag som granskas. Ofta är det nämligen så att den bolagsstämma som utser revisorn, och bestämmer arvodet, utgörs av företagets ägare, styrelse och företagsledning. (Svensson, 1991) Ett absolut oberoende är för övrigt omöjligt, eftersom varje medlem i ett samhälle har någon form av beroende och relation till någon annan. I den svenska regleringen av revisorns verksamhet försöker man undvika att använda begreppet oberoende isolerat, eftersom det kan inge utomstående föreställningen att en revisor som utövar sitt professionella omdöme ska vara fri från alla personliga, ekonomiska och andra relationer som på något sätt kan medföra beroende. Istället används uttrycken opartiskhet och självständighet. (SOU 1999:43)

Oberoenderegleringen i lagen

Oberoendet regleras på ett gediget sätt i den nya revisorslagen. I den 19 § anges det att revisorn ska iaktta god revisorssed, m.a.o. de etiska regler som revisorn har att följa. Detta utvecklas i den 20 § som säger att revisorn i revisionsverksamheten ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisorn ska vidare enligt den 21 § för varje uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Föreligger sådana omständigheter ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Denna s.k. analysmodell kommer att diskuteras utförligare längre fram i uppsatsen. (Revisorslag (2001:883))

Revisorn har även jävsreglerna i ABL 10:16 § att följa. Jävsregleringen behandlar revisorns möjlighet att åta sig och bibehålla ett revisionsuppdrag. Den är därmed inriktad mot den enskilde revisorns förhållande till sin revisionsklient. (Diamant, 1997) Revisorn får enligt jävsreglerna inte vara inblandad i den verksamhet som han ska kontrollera. Han får inte vara aktieägare eller ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller något av dess dotterföretag. Han får inte biträda vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Vidare får han inte ha en underordnad eller beroende ställning till de personer han ska kontrollera. Jävsreglerna gäller även för den som är gift eller sambo med någon av tidigare nämnda personer, samt den som är nära släkt med eller besvägrad med någon av dessa personer. Slutligen får revisorn inte stå i låneskuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern.

3.2 Revisionsbolagsutredningen

Ursprungligen tillsattes Revisionsbolagsutredningen p.g.a. att Revisorsnämnden sommaren 1996 oväntat hade avvikit från den etablerade praxisen. Frågan gällde tolkningen av reglerna om vem som får äga en revisionsbyrå. (Markland, 1999) Revisorsnämnden hade tolkat revisorslagens bestämmelser om ägande av revisionsbolag på ett annat sätt än Kommerskollegium tidigare hade gjort. Revisorsnämnden menade att lagens regler bara kunde tolkas på ett sätt, vilket innebar att aktierna och andelarna i registrerade revisionsbolag, och icke-registrerade, skulle ägas direkt av fysiska personer. De var dock inte negativa till att tillåta indirekt ägande, men ansåg att det fanns ett antal problem som i så fall behövde redas ut. Deras uppfattning var att en lagändring som uttryckligen skulle tillåta indirekt ägande inte borde genomföras utan noggranna överväganden av bl.a. Revisornämndens möjligheter att bedriva effektiv tillsyn, samt riskerna förbundna med revisorns oberoende. (Rapport om Revisorsnämnden) Detta ledde till att branschorganisationerna med FAR i spetsen vände sig till Närings- och handelsdepartementet och begärde att revisorslagen skulle ändras så att texten skulle överensstämma med hur den hade tillämpats av Revisorsnämnden. Departementet insåg problemet, och en utredning förbereddes. (Markland, 1999)

Det var tänkt att utredningen främst skulle behandla huvudfrågan, som gällde det indirekta ägandet av revisionsbyråer. En analys skulle göras kring hur revisorernas oberoende och Revisorsnämndens tillsynsmöjligheter påverkades av indirekt ägande. Det visade sig dock att detta var en lättlost fråga, och att andra frågor som hängde ihop med huvudfrågan skulle få mer uppmärksamhet. [Regeringen beslutade i propositionen 2000/01:146 att indirekt ägande skulle tillåtas, ett beslut som nu finns intaget i 2002 års revisorslag] En fråga som skulle komma att bli viktig var begreppet revisionsverksamhet. (Markland 1999) Det var ett grundläggande problem för Revisorsnämndens verksamhet att innehållet i det centrala begreppet inte hade preciserats i revisorslagen. Där gick det att läsa att revisorer och revisionsbolag inte fick utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet om utövandet kunde rubba förtroendet för deras opartiskhet eller självständighet. Revisorsnämnden ansåg därför att det var nödvändigt att innebörden i begreppet definierades. De påpekade att det var denna otydlighet som hade lett till att revisionsbyråernas allt bredare tjänsteutbud hade utvecklats. (Rapport om Revisorsnämnden) Det sistnämnda var relaterat till en annan viktig fråga för

utredningen, nämligen bestämmelserna om den förtroenderubbande sidoverksamheten och den fristående rådgivningen. Utredaren skulle analysera om det fanns anledning att begränsa revisorernas möjligheter att utöva sådan verksamhet som saknar samband med revisionsutövning, samt om man borde begränsa rätten för revisorer att bistå revisionsklienter med rådgivning. (Markland, 1999)

Revisionsbolagsutredningen presenterade slutligen sitt betänkande i mars 1999, som fick namnet ”Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (SOU 1999:43)”. Detta betänkande låg till grund för regeringens proposition 2000/01:146, som antogs av riksdagen, och som slutligen resulterade i den nya revisorslagen (2001:883).

3.3 Jämförelse av den nya och gamla revisorslagen

I detta avsnitt kommer en jämförelse ske mellan den gamla och den nya revisorslagen. De frågor vi har valt att behandla är de nyheter i 2002 års revisorslag som vi ansåg var relevanta i sammanhanget. Samtliga frågor är sammanflätade med oberoendefrågan på ett eller annat sätt. Vissa frågor som inte uttryckligen står med i den nya lagen kommer även diskuteras, eftersom vad som uttalas i förarbetena ofta ligger till grund för den praxis som utvecklas på området. Exempelvis kommer arvodesfrågan och beslutet att inte införa något förbud mot den fristående rådgivningen att diskuteras. För att läsaren ska förstå tankegångarna vid tillämpningen av analysmodellen, så krävs det nämligen en grundlig förståelse för de regler och bestämmelser som är nära relaterade till analysmodellen. Vi har medvetet avstått från att diskutera vissa nyheter som t.ex. reglerna för ägandet av en revisionsbyrå, som var den fråga som startade hela Revisionsbolagsutredningen. Anledningen är att denna fråga, samt en mängd andra nyheter, enligt vår åsikt inte har något mervärde när vi slutligen ska analysera de typfall som revisorerna har tagit del av. Sammanfattningsvis är ambitionen med jämförelsen att läsaren ska kunna skapa sig en bild av de förhållanden som rådde tidigare, för att sedan lättare kunna förstå vad den nya revisorslagen innebär för förändringar för revisorns verksamhet.

3.3.1 Definition av revisionsverksamhet

Revisorsbranschen tillhandahåller idag ett allt bredare utbud av tjänster, som inte ryms inom vad som kan kallas ”klassisk” rådgivning inom redovisnings- och skatteområdena. Rådgivning har blivit allt vanligare inom områden som t.ex. företagsanalys och företagsutveckling, finansiell analys, företagsvärdering och informationsteknologi. Denna utveckling av tjänster utanför egentlig revision har varit problematisk för bl.a. tillsynsmyndigheten Revisorsnämnden. De har nämligen varit tvingade att följa 1995 års revisorslag, där det saknas en definition på vad som avses med revisionsverksamhet. Trots det har begreppet förekommit i flera centrala bestämmelser i regelverket. Det är nämligen av betydelse för avgränsningen av Revisorsnämndens tillsyn, och för tillämpningen av bestämmelserna om revisorns oberoende. Exempelvis görs det skillnad mellan revisions-

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

verksamhet och annan verksamhet vid regleringen av oberoendet. Enligt den 15 § i 1995 års revisorslag kan Revisorsnämnden förbjuda en revisor att utöva en annan verksamhet än revisionsverksamhet om dess utövande rubbar förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet. Omfattas verksamheten av begreppet revisionsverksamhet kan den inte förbjudas på denna grund. (SOU 1999:43)

Senast begreppet revisionsverksamhet behandlades var av Auktorisationsutredningen på 1970-talet, när de lämnade det betänkande som låg till grund för 1973 års revisorsförordning. Den definition som de lämnade har därefter kommit att återspeglas i tillsynspraxis. Enligt utredningen skulle med revisionsverksamhet förstås revision, redovisning, organisation samt därmed sammanhängande rådgivning, däri inbegripen skattekonsultation. De menade att begreppet skulle tolkas ganska vidsträckt. (SOU 1999:43)

Det begrepp som Auktorisationsutredningen hade fastställt fördes sedan utan ändring över till 1995 års revisorslag. Regleringen i revisorslagen byggde på att den närmare innebörden av begreppet skulle utvecklas genom praxis. Problemet var att förarbetena inte innehöll några kriterier som kunde ligga till grund för en praxisutveckling. Något som innebar att uttrycket revisionsverksamhet förblev oklart. (Proposition 2000/01:146)

Regeringen beslutade att det var nödvändigt att i lagen klarlägga vad som menas med revisionsverksamhet. De menade att vid en definiering av begreppet är det viktigt att till revisionsverksamhet hänföra sådana granskningsuppgifter som från ett samhällsperspektiv framstår som särskilt skyddsvärda. De syftade då främst på revision som är lagstadgad, men även på vissa andra tjänster som har samma karaktär. (Proposition 2000/01:146) Deras slutgiltiga förslag utgör den 2 § p.7 i 2002 års revisorslag som lyder:

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.

Den lagstadgade revisionen är självfallet en given beståndsdel i den nya definitionen, men den omfattar även en del andra aktiviteter som kan hänföras till revisionsverksamheten. En av dessa aktiviteter är de råd och förslag till förbättringar med avseende på bolagets redovisning och förvaltning som revisorn lämnar vid revisionen, den s.k. revisionsrådgivningen. Regeringen ansåg att denna rådgivningsverksamhet är både nödvändig och önskvärd. Granskningsuppgifter som inte är lagstadgade men som väsentligen överensstämmer med lagstadgad revision ses också som revisionsverksamhet. Ett exempel är när revisorn reviderar bokföringen och förvaltningen i en ideell förening som inte omfattas av någon lagstadgad revision. Slutligen ingår även lagstadgade- och avtalsmässiga tilläggsuppdrag. Lagstadgade tilläggsuppdrag utgör t.ex. granskningen av kontrollbalansräkning och emissionsprojekt, medan de avtalsmässiga tilläggsuppdragen sker med anledning av ett avtal mellan revisionsklienten och någon utomstående. I det sistnämnda fallet är det viktigt att gransk-

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

ningen resulterar i en rapport eller liknande som är avsedd för flera än endast revisionsklienten. (Proposition 2000/01:146)

Regeringen ansåg att en verksamhet där revisorn varken uppträder som granskare eller använder sig av traditionella revisionstekniker inte har någon omedelbar betydelse för omvärldens förtroende, och därför inte skulle hänföras till revisionsverksamhet. Detsamma gällde verksamhet som innefattar granskning men där resultatet av uppdraget inte är avsett för tredje man. Ett exempel är internrevision som är avsedd enbart för företagsledningens interna bruk. (Proposition 2000/01:146)

3.3.2 Revisorsnämnden

Vi anser att det är på sin plats att här presentera Revisorsnämnden och dess verksamhet lite närmare. Revisorsnämnden har en viktig funktion, eftersom det är de som sköter tillsynen av revisorns och revisionsbyråernas verksamhet. Det är de som etablerar praxis på området, och måste därmed utgå från vad som anges i den nya revisorslagen. Det är för övrigt Revisorsnämndens praxis inom oberoendefrågor som ligger till grund för hela uppsatsen och den undersökning vi har genomfört.

Revisorsnämnden bildades den 1 juli 1995. De tog över den verksamhet som tidigare hade bedrivits av Kommerskollegium. Enligt regeringen skulle deras främsta uppgift vara att tillgodose det allmännas intresse av en revisorskår med hög standard. (Rapport om Revisorsnämnden, 1999) För att uppnå detta mål har de fått i uppgift att handlägga frågor om godkännande och auktorisation av revisorer samt registrering av revisionsbolag; utöva tillsyn; pröva frågor om disciplinära åtgärder; anordna examina; föra register över godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag; lämna information om godkännande, auktorisation, registrering och tillsyn samt följa utvecklingen inom revisorsområdet. (SFS 1995:666) Nämndens verksamhet ska bidra till att olika intressenter har tillgång till trovärdig ekonomisk information om företagens redovisning och förvaltning. (Rapport om Revisorsnämnden, 1999) Den finansieras genom avgifter, som betalas av de enskilda revisorerna och revisionsbolagen. Avgifterna utgörs av ansökningsavgifter och årsavgifter, vars storlek bestäms i förordningen (1995:665) om revisorer. (Rapport om Revisorsnämnden, 1999 s. 11)

Revisorsnämnden består av en ordförande och åtta andra ledamöter, som utses av regeringen för en bestämd tid. Ordföranden ska vara jurist och ha domarerfarenhet, och är den som beslutar om bl.a. bokslut, årsredovisning, budgetunderlag och anställningar. Av övriga ledamöter ska en ledamot vara godkänd revisor och en auktoriserad. Resten av ledamöterna ska ha erfarenhet från verksamhet som berörs av revision. Regeln är att Revisorsnämnden är beslutsför när ordförande och minst hälften av ledamöterna är närvarande. Är ärendet av större vikt ska helst samtliga ledamöter vara närvarande. (SFS 1995:666)

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

Verksamheten har delats in i fyra olika verksamhetsområden: tillsyn, examinationsverksamhet, godkännande/auktorisering/registrering samt internationella kontakter. (Rapport om Revisorsnämnden, 1999) Det är det förstnämnda som är av intresse i den här uppsatsen.

Verksamhetsområdet *tillsyn* har delats in i två delområden: disciplinverksamhet, och systematisk och uppsökande tillsyn, SUT. Inom disciplinverksamheten tar nämnden emot och utreder anmälningar mot enskilda revisorer och revisionsbolag. Anmälningarna kan initieras på en mängd olika sätt. De kan komma från revisorns intressenter, exempelvis klienter och Skattemyndigheterna. Skattemyndigheterna är för övrigt enligt lag skyldiga att underrätta Revisorsnämnden när de uppmärksammar något anmärkningsvärt i en revisors eller ett revisionsbolags verksamhet. Nämnden kan själv påbörja ett disciplinärende efter att t.ex. fått information via massmedier, eller om de vid sin systematiska och uppsökande tillsyn upptäcker så allvarliga brister i en revisors eller ett revisionsbolags verksamhet att det ger anledning till att ett disciplinärende öppnas. Systematisk och uppsökande tillsyn ska fungera som ett instrument för att på ett aktivt sätt upptäcka de revisorer och revisionsbolag som arbetar felaktigt. Till verksamhetsområdet tillsyn hör även förhandsbeskeden. (Rapport om Revisorsnämnden, 1999)

I ett disciplinärende finns det flera olika sanktionsmöjligheter som anges i lagen (2001:883) om revisorer. Upphävande av auktorisation, godkännande och registrering kan ske när en revisor eller ett revisionsbolag med avsikt gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt går bedrägligt tillväga, samt om en revisor inte betalar avgiften till Revisorsnämnden. Om en revisor eller ett revisionsbolag på något annat sätt åsidosätter sina skyldigheter får en varning meddelas. Om det finns särskilda skäl kan då även en straffavgift bli aktuell med lägst 1000 kr och högst 25000 kr. I vissa fall kan Revisorsnämnden meddela en erinran istället för en varning, om det anses vara tillräckligt. (SFS 2001:883)

Under 1998 publicerade Revisorsnämnden för första gången en sammanställning av besluten i disciplinärenden och förhandsbesked från juli 1995 till juli 1998 kallad Revisorsnämndens praxis. Revisorsnämndens ordförande sade i förordet att hans förhoppning var att ” den ska öka och underlätta tillgängligheten till RNs avgöranden och även fungera som ett praktiskt hjälpmedel för alla som i sin verksamhet kommer i kontakt med yrkesetiska och andra krav som ställs på kvalificerade revisorer”. (Revisorsnämndens praxis, 1998) Revisorsnämndens praxis har sedan 1998 publicerats årligen.

3.3.3 Disciplineringripande

I 1995 års revisorslag hade Revisorsnämnden möjlighet att besluta om upphävande av auktorisation eller godkännande när en revisor uppsåtligen gjorde orätt i sin verksamhet. Vad som där menades med verksamhet var den gamla definitionen av revisionsverksamhet, som omfattade fler aktiviteter än den definition som anges i 2002 års revisorslag. I den nya lagen består denna verksamhet, som vi tidigare har diskuterat, av lagstadgad revision och liknande granskning. Regeringen ansåg därför vid utformningen av den nya lagen att upphävande av auktorisation eller godkännande på grund av uppsåtliga fel skulle begränsas till fel som

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

revisorn har gjort i revisionsverksamheten. (Proposition 2000/01:146) Denna bestämmelse går att läsa i 32 § i 2002 års revisorslag:

Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar sådan avgift som avses i 39 §, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får istället varning meddelas.

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårade, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Revisorsnämnden har enligt bestämmelsen fortfarande en möjlighet att besluta om upphävande om en revisor t.ex. har gjort sig skyldig till ett brott som är ägnat att rubba omgivningens förtroende för revisorn, oavsett om det har förekommit i eller utanför revisionsverksamheten. Disciplinpåföljd får liksom tidigare ges en revisor som på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Detta innebär att Revisorsnämnden kan agera om en revisor genom vårdslöshet missköter revisionsverksamheten, bedriver förtroendeskadlig verksamhet eller på annat sätt bryter mot lagen eller mot god revisorssed. Slutligen har det i den nya bestämmelsen tillkommit att en disciplinpåföljd kan bli aktuell när en revisor åsidosätter sina skyldigheter som företrädare för ett revisionsföretag. Enligt regeringen är försummelser som avser revisionsföretaget inte förenliga med rollen som revisor. (Proposition 2000/01:146)

3.3.4 Annan verksamhet än revisionsverksamhet

Den kritik som brukar riktas mot revisorers rådgivningsverksamhet är att den kan komma att påverka revisorns möjligheter att uppträda som en opartisk och självständig granskare. Tidigare har denna rådgivning som saknar samband med revisionsutövning, s.k. fristående rådgivning, begränsats genom bestämmelserna om revisorsjäv i bl.a. aktiebolagslagen, Revisorsnämndens föreskrifter, samt revisorslagens generalklausul om jäv för godkända och auktoriserade revisorer samt revisionsbolag. I 1995 års revisorslag stod det i den 14 § andra stycket första meningen att en revisor noggrant ska iakttä gällande jävsbestämmelser för revisorer. Dessa jävsbestämmelser avsåg revisorsjäv enligt annan lag än revisorslagen. Generalklausulen i andra meningen samma stycke angav att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet. Även bestämmelserna om förtroenderubbande sidoverksamhet i den 15 § har i viss mån reglerat möjligheten att tillhandahålla fristående rådgivning. Den angav att revisorn inte får utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet om utövandet kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet. (SOU 1999:43)

Vid utformningen av 2002 års revisorslag bedömde dock regeringen att det inte borde införas något generellt förbud för revisorer att tillhandahålla revisionsklienter rådgivning och andra tjänster som inte utgör revisionsverksamhet. De pekade på de fördelar och positiva aspekter

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

kring den fristående rådgivningen, som Revisionsbolagsutredningen hade angivit i sitt betänkande, övervägde nackdelarna. Regeringen menade att de löpande kontakter med företaget som den fristående rådgivningen innebär förbättrar revisorns kännedom om företaget, och ger därmed revisorn större möjligheter att identifiera problem i företaget, samt förbättra kvaliteten på revisionen. En annan aspekt som nämndes var att många mindre och medelstora företag saknar egen företagsekonomisk kompetens, och därför är i behov av extern kompetens när det gäller frågor om t.ex. redovisning, organisation och beskattning. För företaget kan det vara värdefullt att revisionen och den fristående rådgivningen samlas hos en och samma person, och det kan innebära en kostnadsbesparing att vända sig till revisorn för att få råd. (Proposition 2000/01:146) Revisionsbolagsutredningen menade att företagen får ökade kostnader om de tvingas köpa tjänsterna från konsulter som inte redan känner företaget och dess verksamhet. De externa konsulterna måste nämligen sätta av särskild tid för att lära känna företaget, och det finns samtidigt en risk, eftersom de inte har gjort revisionen, att de aldrig kan få en lika ingående kunskap om företaget som revisorn. (SOU 1999:43) Regeringen ansåg även att revisionens intressenter kan ha intresse av att företagen får kompetent rådgivning från någon med nära insyn i företagets förhållanden. (Proposition 2000/01:146)

I och med att regeringen utarbetade en ny begränsad definition av begreppet revisionsverksamhet under utformningen av den nya revisorslagen, så blev bestämmelserna om förtroenderubbande sidoverksamhet i den 15 § problematiska. Dess utformning innebar att utrymmet skulle minska för att bedriva verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet, såsom redovisnings-, organisations och skatterådgivningsverksamhet. Tidigare ansågs nämligen den här verksamheten utgöra revisionsverksamhet, men skulle nu komma att rymmas under annan verksamhet. (Proposition 2000/01:146)

Regeringen ansåg att en revisor alltid bör ha rätt att bedriva en verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten, och beslöt därför att ersätta den 15 § med den formulering som nu går att finna i den 25 § i 2002 års revisorslag som lyder:

En revisor får inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed, om

1. utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller
2. utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

Den verksamhet som tidigare ansågs rubba förtroendet för revisorns oberoende enligt den 15 § utgjordes av privat verksamhet med affärsmässiga inslag vilka förr eller senare skulle leda till att revisorn blev jävig i ett revisionsuppdrag. Revisorsnämnden har dock utvecklat en restriktiv praxis kring synen på sidoverksamhet. Den har inneburit att även verksamhet med begränsat affärsmässigt inslag har bedömts medföra en risk för oberoendet, och har därför inte ansetts tillåten. Uppdrag som styrelseledamot i affärsbanker och sparbanker, försäkringsbolag och andra affärsdrivande företag har regelmässigt ansetts som förtroenderubbande verksamhet. Undantag har i första hand gjorts för ideell eller politisk verksamhet eller aktiviteter som är av hobbykaraktär. De har då bestått av antingen en obefintlig eller obetydlig affärsverksamhet. Exempelvis har de godtagit styrelseuppdrag i en bandyklubb i den näst

högsta divisionen, men inte styrelseuppdrag i en fotbollsklubb i allsvenskan. I det sistnämnda var motiveringen att deltagandet i ledningen innebär tillvaratagande av affärsintressen i betydande omfattning. (SOU 1999:43)

Regeringens syn på praxis var att det i framtiden borde tillämpas en något mindre restriktiv inställning (Proposition 2000/01:146). De delade denna åsikt med Revisionsbolagsutredningen som i sitt betänkande ansåg att den restriktiva praxis som har utvecklats borde kunna mjukas upp (SOU 1999:43). För att detta skulle kunna ske beslutade regeringen att det, förutom den nya utformningen av förbudet mot förtroenderubbande verksamhet i den 25 §, skulle införas en lagstadgad skyldighet för en revisor att avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det finns anledning att ifrågasätta revisorns oberoende. Revisorn skulle även bli skyldig att dokumentera den egna analysen. (Proposition 2000/01:146) Denna s.k. analysmodell kommer vi att behandla utförligt i nästa kapitel.

3.3.5 Arvoden

En diskussion har under en längre tid förts både i Sverige och internationellt om huruvida en maximigräns bör sättas för de arvoden revisorn erhåller från revisionsklienten. Det brukar påpekas att en revisor som erhåller en större del av sina sammanlagda intäkter från en revisionsklient riskerar att komma i ett beroendeförhållande. (Proposition 2000/01:146)

För att komma till rätta med det här problemet har vissa länder i Europa en fixerad gräns för arvoden. Där relateras gränsen till hur stor andelen av revisorns omsättning får vara hos en revisionsklient. De gränsvärden som används ligger på mellan 5 - 20 procent av omsättningen. I Sverige har vi inte haft någon gräns av det slaget. Det har dock funnits vissa riktlinjer för i vilken omfattning en revisors arvode får komma från en och samma klient. Generalklausulen i den 14 § i 1995 års revisorslag har varit tillämplig i det här fallet, och även FARs regler för god revisorssed. (SOU 1999:43)

Frågan om revisorns oberoende ur en arvodessynpunkt behandlades i Sverige redan 1993 då Revisorsutredningen tog upp frågan i sitt betänkande *Revisorerna och EG* (SOU 1993:69). De kom fram till att en bestämd gräns kunde innebära tillämpningsproblem, bl.a. i samband med att en revisionsverksamhet påbörjas och avslutas samt vid förändringar i klientsammansättningen. Det påpekades även att lönesättningsprinciper inom en revisionsbyrå och principerna för fördelningen av rörelsens överskott mellan delägarna kunde få betydelse för frågan. Ytterligare en aspekt som talade emot en bestämd gräns var att de resurser tillsynsmyndigheten skulle behöva ta i anspråk inte svarade mot de eventuella vinster en sådan regel skulle ge. (SOU 1999:43)

Med Revisorsutredningens slutsatser i beaktande, menade regeringen, vid utformningen av 2002 års revisorslag, att det inte bör införas någon bestämd maximigräns för arvoden till en revisor. De påpekade att de risker som kan uppstå för revisorns oberoende motverkas av den föreslagna analysmodellen. (Proposition 2000/01:146)

3.3.6 Upplysningar i årsredovisningen

I årsredovisningslagen (1995:1554) 5 kap. 21 § anges det att aktiebolaget i årsredovisningen ska lämna upplysning om den sammanlagda ersättningen som har betalats ut till var och en av bolagets revisorer och deras revisionsföretag. Det ska även lämnas upplysning om hur stor del som avser andra uppdrag än revisionsuppdraget. Bestämmelsen syftar till att ge bolagets intressenter möjlighet att själva bedöma revisorns oberoende i förhållande till bolaget.

Revisionsbolagsutredningen föreslog i sitt betänkande att det av årsredovisningen även ska framgå de fristående rådgivningsuppdragens art. De menade att det kunde ifrågasättas om enbart en jämförelse mellan revisionsarvodet och andra arvoden kan ge en korrekt bild av de risker som föreligger mot revisorns oberoende. En upplysning om rådgivningens art kunde bli ett starkt komplement. Utredningen ansåg att företag som inte önskar offentliggöra arten av konsulttjänsterna istället kunde köpa de tjänsterna från någon som inte ingår i samma revisionsgrupp som bolagets revisor. Det påpekades dock att en komplettering med uppgifter om rådgivningens art inte i detalj skulle beskriva rådgivningen. Detta kunde nämligen leda till allvarliga men för revisionsklienten, eftersom en ingående redogörelse kan ge omvärlden en uppfattning att företaget befinner sig i kris. (SOU 1999:43)

Regeringen valde dock att behålla gällande regler om upplysningar, och ansåg att det inte borde införas något krav på upplysning om uppdragens art. De menade att det var tveksamt om värdet av ett ökat upplysningskrav står i proportion till de ytterligare kostnader som varje ökat upplysningskrav innebär för företagen. Det påpekades även, i likhet med betänkandet, att detaljerade uppgifter kunde skada revisionsklienten, och att detta inte var lämpligt. (Proposition 2000/01:146)

3.3.7 Krav på opartiskhet och självständighet

Att revisorer ska vara opartiska och självständiga i förhållande till sina revisionsklienter har tidigare framkommit indirekt i de jävskataloger som finns i aktiebolagslagen, som den 14 § andra stycket i 1995 års revisorslag hänvisade till. Det framkom även indirekt i den sistnämnda paragrafen genom att det angavs att revisorn skulle avböja eller avsäga sig uppdraget om det fanns någon särskild omständighet som kunde rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet.

Regeringen ansåg vid utformningen av 2002 års revisorslag att kravet på att en revisor ska vara opartisk och självständig i sina ställningstaganden borde komma till tydligare uttryck i lagen än det hade gjort tidigare. De tyckte att det skulle införas en uttrycklig bestämmelse om att revisorer ska vara opartiska och självständiga när de utför sina uppdrag i revisionsverksamheten och att de ska vara objektiva i sina ställningstaganden. (Proposition 2000/01:146) Innebörden av uttrycken opartiskhet och självständighet var den som Revisionsbolagsutredningen hade presenterat i sitt betänkande. Med opartiskhet och självständighet avsågs för det första revisorns faktiska opartiskhet och självständighet, m.a.o. ”revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för granskningsuppdraget [...] men

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

inte till några andra omständigheter”. För det andra avsågs revisorns synbara opartiskhet och självständighet, m.a.o. ”frånvaro av sådana omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet”. (SOU 1999:43)

Förutom ovannämnda bestämmelse ansåg regeringen även att det skulle framgå av lagen att revisionsverksamheten ska organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet kan säkerställas. För detta skulle det fordras kvalitetssäkrande åtgärder som gör att hot mot objektiviteten upptäcks, dokumenteras och åtgärdas. Något som regeringen ansåg låg väl i linje med den kvalitetskontroll av ledamöterna som FAR och SRS bedriver. De var väl medvetna om att det för små revisionsbyråer kunde vara svårt att vidta den här typen av byråinterna åtgärder. Regeringen menade dock att det skulle gå att lösa genom ett organiserat samarbete mellan flera mindre byråer med ömsesidiga kvalitetskontroller, och genom vägledning från branschorganisationerna. (Proposition 2000/01:146)

Det slutgiltiga förslaget finns nu intaget i 2002 års revisorslag i den 20 § som lyder:

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

4. ANALYSMODELLEN

I detta kapitel behandlar vi först analysmodellen och dess uppbyggnad i lagstiftningen, och därefter presenterar vi fyra stycken exempel på hur analysmodellen kan användas i praktiken.

4.1 Analysmodellen i lagstiftningen

Den kanske viktigaste regeln i den nya revisorslagen är analysmodellen, som innebär att alla revisorer som utövar revisionsverksamhet vid varje uppdrag måste pröva om det finns någon omständighet som kan rubba tilltron till deras opartiskhet, självständighet och objektivitet. Om det förekommer någon sådan omständighet är revisorn skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget. Revisorn ges dock en möjlighet att undanröja förtroenderisken i enskilda fall om så är möjligt. (Proposition 2000/01:146, s 59) Om revisorn kan visa att uppdraget med hänsyn till omständigheterna i fallet eller genom vidtagna åtgärder, inte rubbar hans oberoende, så behöver han inte avböja eller avsäga sig uppdraget (SOU 1999:43, s 145).

4.1.1 Bakgrund

Vi inleder med att ge en beskrivning av bakgrunden och utvecklingsarbetet som har lett fram till vår svenska analysmodell. 1995 presenterade FEE, den europeiska revisorsfederationen, en publikation kallad *Audit Independence and Objectivity* där en analysmodell för prövning av revisorns oberoende togs fram. Denna analysmodell byggde på en analysmodell som tidigare tagits fram och tillämpades i Storbritannien. EU-kommissionen tog året därpå fram en grönbok som behandlade revisorers roll, ställning och ansvar. Utöver detta inrättades även en kommitté där revisorsfrågor skulle behandlas av representanter för medlemsstaterna och revisorsprofessionen. Kort därefter fattade europaparlamentet ett beslut om att regler om revisorers oberoende skulle införas på EU-nivå, och det var FEE som fick i uppdrag att utveckla en gemensam grund av etiska regler för medlemsorganisationerna. FEE överlämnade sitt arbete i en rapport *Statutory Audit Independence and Objectivity, Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession, Initial Recommendation*, till Kommissionen. (FAR 2001)

I Sverige tillsattes 1996, som vi tidigare nämnde, Revisionsbolagsutredningen och deras arbete ledde fram till den nya revisorslagen som trädde i kraft 1 januari 2002 (FAR, 2001). Sverige är i och med detta först i världen med att införa analysmodellen i lag (Johansson, 2002).

I maj 2002 kom EU-kommissionen med ett förslag som är en vidareutveckling av FEEs rapport. Eftersom detta är en helt ny rekommendation vill vi ge en något utförligare

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

beskrivning av den. Rekommendationen har fått namnet *Commission Recommendation of Statutory Auditors Independence in the EU: A set of fundamental principles*. Målet med rekommendationen var att förbättra harmoniseringen av oberoendefrågan inom EU, eftersom regleringen av revisorns oberoende för närvarande skiljer sig åt mellan medlemsländerna. Rekommendationen är inte lagligt bindande, men ska fungera som en tydlig benchmark för hur verksamheten ska bedrivas inom revisionsbranschen. Medlemsländerna har dock möjlighet att införa ännu strängare regler än vad som föreslås i rekommendationen. Inom tre år ska EU-kommissionen utvärdera hur rekommendationen tillämpas i praktiken och bedöma huruvida en gemensam lagstiftning kan bli aktuell.

Rekommendationen behandlar dels allmänna oberoendefrågor som kan hänföras till alla revisionsuppdrag, dels specifika omständigheter där oberoendet hotas med tillhörande motåtgärder. Utgångspunkten är att en revisor inte ska genomföra ett revisionsuppdrag om det föreligger omständigheter som kan rubba förtroendet för hans oberoende. Revisorn ska för varje uppdrag identifiera eventuella hot mot oberoendet, samt överväga motåtgärder som kan vidtas för att minska dessa hot. Analysen ska sedan dokumenteras av revisorn. Rekommendationen anger vidare specifika omständigheter där oberoendet hotas, och beskriver i samband med dessa även lämpliga motåtgärder. Specifika situationer och omständigheter som nämns är t.ex. finansiella intressen, affärsförhållanden, anställning hos revisionsklienten, chefspositioner hos revisionsklienten samt familje- och vänskapsrelationer. Det ges också exempel på när revisorn inte kan ses som oberoende. Revisorn kan t.ex. inte behålla uppdraget om han har något direkt eller indirekt finansiellt intresse hos revisionsklienten; en närstående familjemedlem som innehar en chefsposition hos klienten eller om en oproportionerligt stor andel av intäkterna kommer från en klient. Något förbud mot revisorns rådgivningsverksamhet har inte ansetts nödvändigt. Istället ska analysmodellen användas för att bedöma om oberoendet är i fara, och vad som i så fall kan göras för att minska hoten mot oberoendet. (EU-kommissionen, 2002a) Som vi kan se är den nya svenska revisorslagen mycket väl anpassad till EU-kommissionens rekommendation. Den svenska analysmodellen som vi kommer att behandla i detta avsnitt är uppbyggd efter samma principer som den modell som beskrivs i rekommendationen. Något som inte är så konstigt, eftersom både EU-modellen och den svenska modellen bygger på FEEs förslag till analysmodell.

Den internationella revisorsorganisationen IFAC antog 2001 ett avsnitt om oberoende i organisationens etikregler, Code of Ethics. Avsnittet innehåller en analysmodell som i det stora hela är motsvarar den i EU-kommissionens förslag. Även den amerikanska finansinspektionen SEC har arbetat med oberoendefrågorna och har ett eget regelverk om revisorernas oberoende. Regelverket har bearbetats och de nya reglerna träder i kraft år 2002. (FAR, 2001)

Genom införandet av analysmodellen i Sverige och EU så närmar vi oss nu en harmonisering av oberoendefrågorna inom EU. (FAR, 2001)

4.1.2 Reglerna i sammandrag

Analysmodellen och dess regel att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget om hans förtroende kan rubbas är en presumtionsregel. Det innebär att om det föreligger någon sådan omständighet som kan rubba förtroendet, så bör den ge upphov till en presumtion för att det finns en anledning att ifrågasätta revisorns oberoende. För att bryta denna presumtion måste det stå klart att det i det enskilda fallet inte finns någon anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. (Proposition 2000/01:146)

Revisorn måste kunna identifiera de risker och hot som föreligger mot hans opartiskhet och självständighet. Revisionsbolagsutredningen tog därför fram fem omständigheter som alltid skall anses som sådana förtroendehot som ger anledning att tillämpa presumtionsregeln. De fem hoten mot revisorns oberoende kan klassificeras enligt följande:

- egenintresse
- självgranskning
- partsställning
- vänskap eller förtroende
- skrämsel

Det finns givetvis även andra risker och hot, men utredningen ansåg att denna indelning är den mest lämpliga. Den överensstämmer också med den indelning EU tagit fram kring revisorns oberoende. (SOU 1999:43) Efter uppräknings av dessa fem hot följer i lagen en generalklausul som innebär att revisorn även skall avböja eller avsäga sig uppdraget, om det förekommer någon annan omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. (FAR, 2001)

Analysmodellen återfinns i den 21 § i revisorslagen som lyder:

En revisor skall för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag,

1. om han eller hon eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam
 - a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,
 - b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,
 - c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,
 - d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,
 - e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag eller,
2. om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

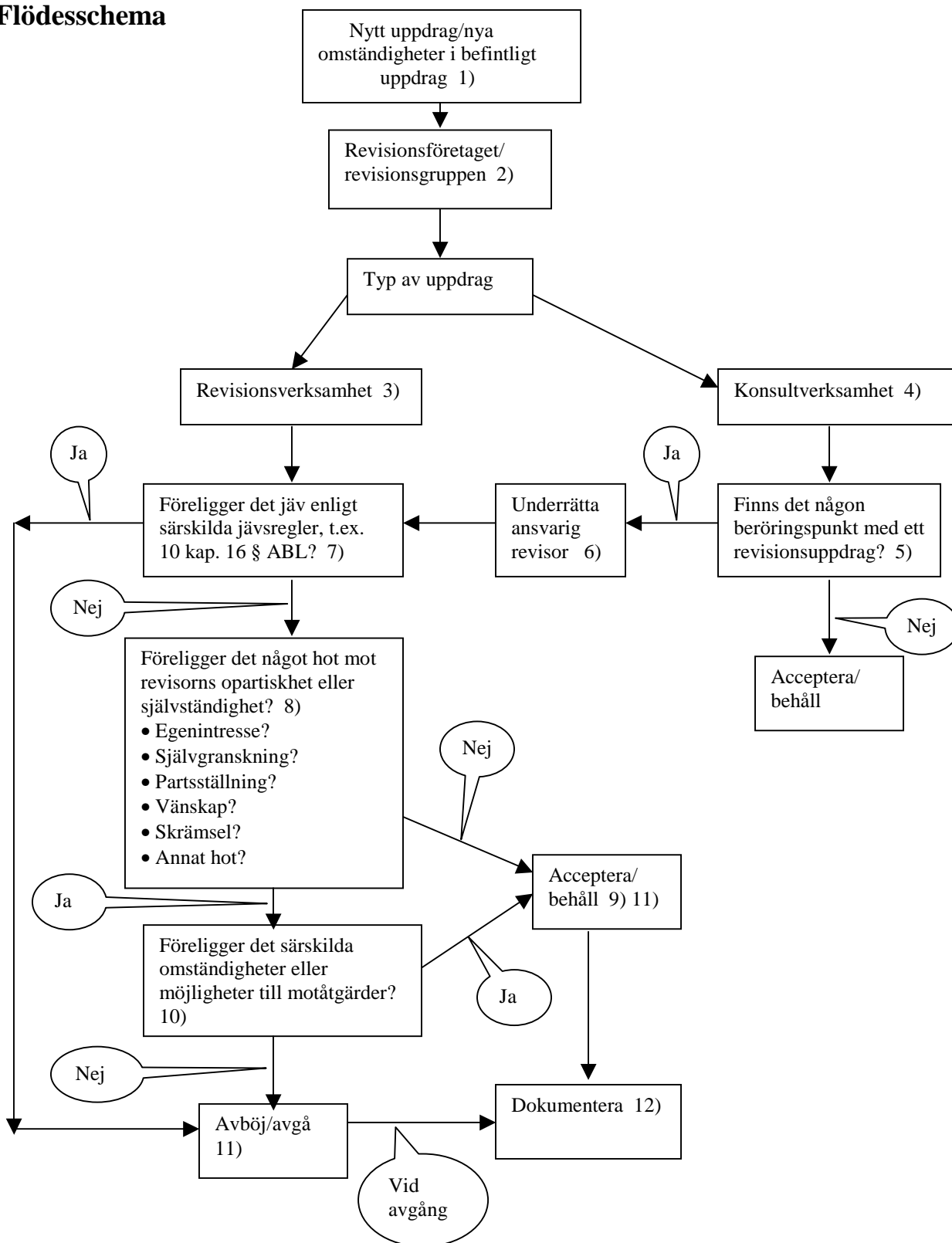
Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

4.1.3 Flödesschema

När vi nu skall beskriva analysmodellen och dess olika delar närmare har vi valt att utgå från ett flödesschema. På nästa sida har vi först en bild på flödesschemat, som visar den process som revisorn får gå igenom vid tillämpningen av analysmodellen. [Bilden är hämtad från FARs broschyr Analysmodellen] Därefter behandlar vi de tolv punkterna i flödesschemat och försöker ge en mer detaljerad beskrivning av dem.

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

Flödesschema



Flödesschema (Källa: FAR, 2001. *Analysmodellen; för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet.*)

4.1.3.1 Ett nytt uppdrag

1) Revisorn eller revisionsföretaget får ett nytt uppdrag som kan vara förtroenderubbande. Eller så uppkommer en ny omständighet som kan vara förtroenderubbande i ett befintligt uppdrag. (FAR, 2001)

4.1.3.2 Revisionsföretaget/ revisionsgruppen

2) Revisionsgrupp är en grupp av företag där minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap. (FAR, 2001)

4.1.3.3 Revisionsverksamhet

3) Revisionsverksamhet innebär, som vi tidigare nämnde, granskning av förvaltning eller ekonomisk information, och skall utmynna i en rapport som är avsedd även för andra än uppdragsgivaren. Till revisionsverksamhet räknas även rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen. (FAR, 2001)

4.1.3.4 Konsultverksamhet

4) Konsultverksamhet är all den verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet. (FAR, 2001)

4.1.3.5 Konsultuppdrag/ revisionsuppdrag

5) Konsultuppdrag kan vara förtroenderubbande för revisorns oberoende i ett befintligt revisionsuppdrag, inom revisionsföretaget eller revisionsgruppen. Därför är dessa uppdrag viktiga att kontrollera. En sådan situation kan uppkomma om en konsult i samma revisionsgrupp som revisorn är verksam i får ett uppdrag att företräda en klient i en tvist. Revisorn måste då undersöka om klienten är en revisionsklient. Om motparten skulle vara en revisionsklient måste fallet prövas med analysmodellen för att avgöra om förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet i det befintliga uppdraget kan rubbas om konsultuppdraget accepteras. Om någon risk för inverkan på det befintliga uppdraget inte föreligger så kan konsultuppdraget accepteras. (FAR, 2001)

4.1.3.6 Underrätta ansvarig revisor

6) Det är revisorn själv som skall pröva sin opartiskhet eller självständighet i sitt revisionsuppdrag. Varje revisionsföretag eller revisionsgrupp måste därför ha rutiner som kan fånga

upp och rapportera uppdrag som kan ha en inverkan på revisorns revisionsuppdrag. (FAR, 2001)

4.1.3.7 Jävsregler

7) I aktiebolagslagen och andra lagar anges de fall då en revisor anses jävig. Om revisorn skulle vara jävig får han inte utses till revisor, men om han redan är revisor i bolaget så blir han till följd av jävet obehörig att fortsätta uppdraget. Det finns inga motåtgärder i lagen som kan användas för att avhjälpa revisorns jäv. Om den omständighet som förorsakar jävet undanröjs och uppdraget sedan prövas enligt analysmodellen så kan det om omständigheterna tillåter det accepteras. (FAR, 2001)

4.1.3.8 Hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet

8) Det finns, som vi tidigare nämnt, fem hot som om något av dem föreligger hotar revisorns opartiskhet eller självständighet. Utöver dessa hot finns det i lagen en generalklausul. Dessa fem hot och generalklausulen är centrala begrepp i analysmodellen, och i det följande ges därför en mer detaljerad beskrivning av vart och ett av dem. (FAR, 2001)

Egenintressehot

Ett egenintressehot föreligger när revisorn eller någon annan inom revisionsgruppen har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet. Ett direkt ekonomiskt intresse kan t.ex. följa av att revisorn har affärsmässiga band till klienten. Detta kan leda till att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet rubbas. (FAR, 2001) Exempel på detta är om revisorn förutom revisionsuppdraget har andra affärsmässiga relationer med klienten, som t.ex. ett fristående rådgivningsuppdrag. Andra exempel är om det föreligger ett gemensamt ekonomiskt intresse mellan revisor och klient som gemensamma investeringar eller andra gemensamma förehavanden. Andra förehavanden kan vara att revisorn handlar med revisionsklientens värdepapper eller att han eller en kollega äger aktier i klientföretaget. Att gå i borgen för en klients skulder eller att ge lån är ytterligare exempel. (SOU 1999:43)

Andra situationer som hör till egenintressehoten är om revisorn eller revisionsbyrån är ekonomiskt beroende av revisionsklienten. Det kan t.ex. inträffa om rådgivningsarvodena i relation till byråns totala inkomster är betydande. (Proposition 2000/01:146) Vidare så får revisorns arvode inte vara relaterat till företagets resultat (FAR, 2001). Ett egenintressehot kan också föreligga om en revisor med befordrad ställning inom byrån deltagit i revisionsarbetet för en klient och samtidigt varit medveten om att han skulle ta anställning hos denne klient. Detta dels p.g.a. revisorns band med sin gamla arbetsplats, revisionsbyrån, och dels p.g.a. att revisorn försökt säkerställa goda relationer med den blivande arbetsgivaren. (SOU 1999:43)

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

Indirekta egenintressehot jämställs i lagen med de direkta. Exempel på indirekta hot kan vara att någon närstående till revisorn har affärsrelationer med revisionsklienten eller att revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som i sin tur äger andelar i revisionsklienten. (FAR, 2001)

Självgranskningshot

Självgranskning innebär att den som granskar redan i annat sammanhang har tagit ställning till förhållanden som skall granskas. Detta leder till att revisorns trovärdighet som opartisk och självständig kan ifrågasättas. (SOU 1999:43)

Det förekommer två olika typer av självgranskning. Det ena är om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen tidigare under granskningsuppdraget eller vid ett annat granskningsuppdrag tagit ställning till något vars riktighet revisorn måste pröva som ett led i granskningsuppdraget. Den här typen av självgranskning skulle enligt utredningens betänkande räknas som ett oberoendehot där presumtionsregeln blir tillämplig. Dock ansågs den ändå vara sådan att den i grunden måste godtas, och endast i undantagsfall kan anses rubba förtroendet för revisorn. Regeln bör därför här endast vara tillämplig i undantagsfall, då omständigheterna är sådana att förtroendet för revisorn kan rubbas.

Det andra slaget av självgranskning är när revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen vid fristående rådgivning har lämnat råd i en fråga som revisorn sedan i granskningsuppdraget kan behöva ta ställning till. Om denna typ av situation uppstår så bör alltid presumtionsregeln tillämpas. (Proposition 2000/01:146) Ett exempel på detta kan vara att en kvalificerad rådgivare i en revisionsgrupp för två år sedan lade system, rutiner och avtal i ett företag. Nu får han då som revisor möjlighet att bjuda på det här jobbet. (Holmquist, 2001) Det gäller här för revisorn att ta ställning till om han under dessa omständigheter skulle anta uppdraget. Det föreligger en presumtion och revisorn måste vara säker på att det står klart att hans självständighet eller opartiskhet inte kan ifrågasättas för att presumtionen skall kunna brytas.

I propositionen togs det upp att SRS ansåg att revisorn ofta lämnar upplysningar om regler och rekommendationer och hur de skall tillämpas. Samfundet menade därför att sådan verksamhet inte utgör rådgivning och bör därför inte heller tillämpas av presumtionsregeln. Revisionsbolagsutredningen ansåg dock att även verksamhet av detta slag kan ge upphov till självgranskningshot. Vidare menade de att om rådgivningen inte varit alltför komplicerad så borde det inte vara några problem för revisorn att visa att det inte föreligger någon förtroenderisk. (Proposition 2000/01:146) Om en revisor tidigare varit anställd hos revisionsklienten så föreligger också ett självgranskningshot (FAR, 2001).

I situationer där en anställd eller någon annan befattningshavare hos revisionsklienten tar anställning hos revisionsbyrån så föreligger också ett självgranskningshot. Här finns dock en tidsaspekt att ta hänsyn till. Det finns ingen exakt gräns, men utredningen ansåg att om mer än tre år förflutit så är risken liten att det kan förkomma något självgranskningshot. (SOU 1999:43) Indirekta självgranskningshot föreligger om någon närstående till revisorn ingår i

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

revisionsklientens ledning eller på något annat sätt varit delaktig i det arbete som revisorn sedan skall granska (FAR, 2001).

Partsställningshot

En annan förtroenderubbande situation är partsställningshot som innebär att revisorn uppträder som stöd för eller mot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga. Exempel på detta är om revisorn företräder eller uppträder som biträde åt klienten vid kontakter med skattemyndigheten eller i en skatteprocess. Ytterligare exempel är förhandlingsituationer vid förvärvs- eller försäljningsprocesser. Regeln blir dock först tillämplig om revisorn har eller har haft i uppdrag att tala i revisionsklientens sak. Att revisorn vidarebefordrar uppgifter till skattemyndigheten medför inte att presumtionsregeln gäller. (Proposition 2000/01:146) Om revisorn skulle ge råd till klienten om hur han skall föra sin talan så uppstår inte heller något partsställningshot, men detta kan dock leda till självgranskningshot. (FAR, 2001)

Vänskaps- eller förtroendehot

Om revisorn har när personliga relationer till revisionsklienten så är det givetvis också ägnat att minska förtroendet för revisorns oberoende. Likaså om revisorn har nära personliga relationer med någon i revisionsklientens ledning. Vänskaps- eller förtroendehot uppkommer vid båda dessa situationer och presumtionsregeln gäller således även här. (Proposition 2000/01:146) Med nära personliga relationer menas t.ex. mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter. Även indirekta kontakter med någon nära anhörig till revisorn bör jämföras med direkta kontakter. Om revisorn eller någon som arbetar med revisorn haft uppdrag för en revisionsklient under en lång följd av år så kan ett särskilt slag av vänskapshot uppkomma. (FAR, 2001) Inom EU finns det här en lagstiftning om rotation, där sju år är det som gäller. Någon sådan regel finns inte i Sverige. (Johansson, 2002)

Skrämselhot

Det sist av de fem hoten mot revisorns opartiskhet och självständighet är skrämselhotet. Detta hot ifrågasattes av lagrådet, men fick vara kvar eftersom det finns med i EU:s lista av hot (Johansson, 2002). Skrämselhot förkommer om revisorn utsätts för hotelser eller andra hårda påtryckningar av revisionsklienten eller någon som samarbetar med klienten eller någon utomstående. Det räcker att revisorn känner ett obehag inför klientens reaktion, det behöver inte vara frågan om något hot enligt brottsbalkens regler. Som hot räknas också andra negativa reaktioner från klienten. (SOU 1999:43)

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

Generalklausulen

Utöver de fem hoten finns som vi tidigare nämnde en generalklausul. Den innebär att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget trots att något av de fem hoten inte är aktuella. Om det föreligger någon annan omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet så skall han avsäga sig uppdraget. (FAR, 2001) Utvecklingen av god revisorssed kommer att ge ytterligare riktlinjer för vilka omständigheter som kommer att träffas av generalklausulen. Den rekommendation som EU-kommissionen kom ut med nyligen kan även den vara något att ta i beaktande vid tillämpning av klausulen. (FAR, 2001)

4.1.3.9 Acceptera/ behåll

9) Om varken något av de fem hoten eller generalklausulen är tillämpliga så kan uppdraget accepteras. Oberoendeprovningen måste dock ändå dokumenteras. (FAR, 2001)

4.1.3.10 Särskilda omständigheter eller motåtgärder

10) Revisorn kan trots att något eller några av hoten föreligger anta ett uppdrag om han kan visa att det går att vidta motåtgärder eller att omständigheterna är sådana i det enskilda fallet att hans oberoende inte kan ifrågasättas. Vilken motåtgärd som behövs beror på hur hotet mot revisorns oberoende i det enskilda fallet ser ut. Men ju starkare hotet är, desto kraftigare motåtgärder behövs. Om hotet inte är så starkt, så kan det räcka med byråinterna åtgärder. I andra fall kanske revisorn behöver någon sort extern kontrollåtgärd för att balansera hotet. Sedan finns det givetvis hot där inga åtgärder kan vidtas för att förtroendet för revisorns oberoende inte skall rubbas. (Proposition 2000/01:146)

Informativa åtgärder

Det kan ibland, om hotet mot oberoendet inte är särskilt starkt, räcka med att revisorn redogör för sitt ställningstagande i frågan och varför han anser att det inte hotar hans oberoende. (Proposition 2000/01:146)

Byråinterna åtgärder

Om hotet är starkare, men ändå mindre allvarligt, kan goda rutiner inom byrån med interna kvalitetssäkringssystem vara tillräckliga. Exempel på detta kan vara att byrån har särskilda rutiner eller särskild arbetsfördelning. Revisorn kan även låta en annan revisor inom byrån lämna en s.k. second opinion. Det behövs heller inte externa åtgärder vid rutinmässig rådgivning som föranletts av iakttagelser gjorda av revisorn vid revisionen. (Proposition 2000/01:146)

Externa åtgärder

Externa kontrollåtgärder är åtgärder där en tredje part får göra en bedömning av uppdraget. Denna kontrollåtgärd används där förtroenderisken är omfattande. (Proposition 2000/01:146) Ett exempel är om det skulle förekomma ett självgranskningshot till följd av fristående rådgivning. Då krävs det i princip externa kontrollåtgärder om uppdragets ekonomiska betydelse inte är obetydlig för revisorn eller om rådgivningen innehåller subjektiva bedömningar. Kravet på externa kontrollåtgärder gäller också om rådgivningen kommer att bli föremål för revisorns prövning som ett led i granskningsuppdraget. (SOU 1999:43) Ett exempel på extern kontrollåtgärd kan vara att en revisor på en annan revisionsbyrå gör en kontrollgranskning av uppdraget, en second opinion (Proposition 2000/01:146).

4.1.3.11 Acceptera /behåll

11) Om det finns anledning att ifrågasätta revisorns oberoende om uppdraget accepteras skall det avböjas. I annat fall kan det accepteras. (FAR, 2001)

4.1.3.12 Dokumentation

12) Om revisorn accepterar uppdraget skall analysen dokumenteras (FAR, 2001.). Detta för att Revisorsnämnden skall kunna bedöma revisorns arbete i efterhand. Dokumentationen skall också enligt lagen vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Om revisorn biträder vid en revisionsklients redovisning som rådgivare gäller enligt Revisorsnämndens föreskrifter samma krav på dokumentationen som vid revisionsuppdrag. (SOU 1999:43)

I dokumentationen skall det framgå allt som är av betydelse för tillämpningen av analysmodellen. Det bör stå vilka förtroendehot som identifierats och vilka åtgärder som vidtagits för att undanröja detta eller dessa hot. Med andra ord skall dokumentationen innehålla all information som behövs för att kunna bedöma revisorns arbete. För uppdrag som inte utgör revisionsuppdrag så finns inte denna skyldighet att upprätta dokumentation. Ett sådant utfört uppdrag för en revisionsklient kan dock påverka revisorns oberoende, eller förtroendet från omgivningen vad det gäller revisionen. Revisorn bör därför dokumentera de övriga uppdrag för revisionsklienten som kan vara av vikt vid bedömningen av hans opartiskhet och självständighet vid utövandet av revisionsverksamheten. (SOU 1999:43)

Utredningens förslag angående dokumentationen var i stort sätt detsamma som regeringens, sånär som på en punkt. Detta i frågan om att göra undantag från dokumentationsskyldigheten för sådan enklare rådgivning som en revisor återkommande lämnar till revisionsklienten. Både FAR och SRS har velat sätta kraven på dokumentationen lägre när det gäller detta slag av arbete. Regeringen delade deras bedömning och gav därför möjlighet för den myndighet som regeringen utser att kunna föreskriva om undantag från dokumentationsskyldigheten. (Proposition 2000/01:146)

Dokumentationen bör vidare ske fortlöpande och i vart fall senast färdigställas i samband med att revisorn avger det utlåtande som granskningen mynnar ut i (FAR, 2001).

4.2 Analysmodellen i praktiken

I det följande skall vi titta på fyra stycken exempel på hur analysmodellen kan användas i praktiken. Vi har varit i kontakt med Anders Holm, ordförande i FARs etikkommitté och av honom fått dessa exempel på tillämpning av analysmodellen. Genom att här presentera exemplen vill vi ge läsaren en bättre förståelse för hur det är tänkt att analysmodellen skall användas i praktiken.

Etikommittén ville inte göra en omfattande exempelsamling eftersom det lätt kan leda till att exemplen med tiden uppfattas som vägledande regler. Risken är då att de kommer att likna detaljregler, vilket de inte är. Det finns i praktiken sällan två identiska situationer. Vidare kommer exemplen bytas ut mot nya för att inte bli statiska. (FARs etikkommitté, 2002)

Vi fick fem stycken exempel, men har valt att redovisa fyra av dem. Det femte exemplet ansåg vi inte skulle fylla någon funktion i arbetet. På nästa sida följer först den dokumentationsblankett för analysmodellen som FARs genomförandegrupp har tagit fram, och därefter kommer de fyra exemplen på tillämpning av analysmodellen.

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

Dokumentationsblankett

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"/> Jäv enligt ABL m.fl. författningar	<input type="checkbox"/> Egenintresse	<input type="checkbox"/> Självgranskning	<input type="checkbox"/> Partsställning
<input type="checkbox"/> Vänskap	<input type="checkbox"/> Skrämsel	<input type="checkbox"/> Övrigt (generalklausulen)	
Beskrivning			
Forts. bilaga			

II. Särskilda omständigheter/åtgärder

Forts. bilaga

III. Vald/huvudansvarig revisors bedömning

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

Flödesschema (Källa: FAR, 2001. *Analysmodellen; för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet.*)

4.2.1 Exempel 1

Förutsättningar

En revisionsbyrå har flyttat in i nya lokaler. En klient uppvaktar med en tavla, som överlämnas till huvudansvarig revisor. Värde 10.000 kr.

Identifiering av hot

Vänskapshot

Vänskapshot aktualiseras alltid vid en gåvosituation. Revisorn erhåller något i gåva från sin klient och frågan uppstår då om revisorns självständighet och opartiskhet rubbas. Hotet är främst förenat med revisorn som person, d.v.s. om en utomstående insiktsfull betraktare kan uppfatta att revisorn och uppdragsgivaren har så nära personliga relationer att hot finns mot revisorns opartiskhet och självständighet.

Beloppets storlek spelar in. Hänsyn måste också tas till mutlagstiftningen. Revisorer tillhör den krets av personer, fastän de verkar inom det privata näringslivet, med särskilt känsliga funktioner, att nästan samma krav i integritetshänseende måste ställas på dem som på myndighetsutövare inom offentlig sektor.

Motåtgärder

Om revisorn bedömer att tavlan har ett inte obetydligt värde kan en motåtgärd vara att tillse att äganderätten till gåvan tillfaller revisionsbyrån och att förvara gåvan på kontoret, t.ex. att tavlan hängs upp i konferensrummet. Har gåvan ett stort värde kan den enda motåtgärden vara att inte ta emot gåvan eller att återlämna gåvan dagen efter mottagningen. En ytterligare motåtgärd kan också vara att tala med givaren och poängtera att gåvor till revisorn kan äventyra revisorns självständighet och opartiskhet.

4.2.2 Exempel 2

Förutsättningar

En revisionsbyrå hyr verksamhetslokaler av en klient. Hyresavtalet med klienten är upprättat på marknadsmässiga villkor.

Identifiering av hot

Egenintressehot

Egenintressehotet är det hot som framträder starkast, när frågan om hyresavtal mellan revisor och klient ska analyseras. Styrkan i hotet, så som det kan uppfattas av utomstående, beror på hur väsentligt avtalet bedöms vara för klienten respektive revisorn/revisionsbyrån. Den ena ytterligheten är den ensamme revisorn och det lilla klientföretaget, och den andra ytterligheten den börsnoterade fastighetsförvaltaren och den stora revisionsbyrån.

Vänskapshot

Vänskapshotet kan aktualiseras om revisorn hyr rum t.ex. i klientens lokal (andrahandsuthyrning), men även i det omvända fallet att klienten hyr ett rum av revisionsbyrån.

Övriga hot synes inte föreligga i detta exempel. Detta förutsätter att klienten inte driver t.ex. redovisningsbyråverksamhet eller har gemensamma klienter med revisorn.

Motåtgärder

En motåtgärd är att hyresavtalet upprättas och förhandlas med klienten av annan än den valde revisorn. En ytterligare motåtgärd kan vara att avtalet granskas av en oberoende fastighetsexpert som intygar att avtalet är upprättat på marknadsmässiga villkor.

(Revisorsnämnden har hittills inte accepterat hyresförhållande mellan revisor/revisionsbyrå och klient. FARs uppfattning är dock att analysmodellen ger möjlighet att se mer nyanserat på detta. Grundförutsättningen är att hyran är marknadsmässig och att hyresvillkoren i övrigt är kommersiella avseende avtalets längd, uppsägningstid m.m. Hyresförhållandet får inte heller vara så ekonomiskt väsentligt för endera parten att ett beroendeförhållande kan anses uppstå.)

4.2.3 Exempel 3

Förutsättningar

Revisor A är verksam vid ett mindre revisionsföretag och har företaget X med dotterbolaget Z som revisionsklient. Revisor A har av X blivit ombedd att redogöra för skattekonsekvenserna av en extern försäljning av fastigheten i dotterbolaget Z, samt om det finns några resultatregleringsmöjligheter inför bokslutet som mildrar eller ger uppskov med inkomstbeskattningen i bolagen. Vidare har X bett om revisorns biträde med att upprätta självdeklaration (inkomstdeklaration) för företaget.

Identifiering av hot

Egenintressehot

Ett egenintressehot skulle kunna uppkomma om skatterådgivningen ger betydande inkomster som medför ett beroendeförhållande till klienten.

Självgranskningshot

Ett självgranskningshot skulle här kunna inträda eftersom As rådgivning innefattar en rådgivning som kan påverka aktuell skatt inklusive en bedömning av den skatteskuld som skulle kunna uppkomma på grund av en försäljning av fastigheten och revisorns granskningsuppdrag också innefattar att ta ställning till den skatteskuld som företagen X och Z kommer att redovisa i sina årsredovisningar.

Vad gäller uppdraget att biträda vid upprättande av företagets självdeklaration är självgranskningshotet begränsat eftersom deklarationen endast är en teknisk sammanställning av uppgifter från det upprättade bokslutet.

Partställningshot

Uppdraget att biträda vid upprättande av företagets självdeklaration bör normalt inte innefatta ett partställningshot. Ett partställningshot skulle dock uppkomma om revisorn i den fortsatta handläggningen av taxeringen får i uppdrag att biträda revisionsklienten vid dennes kontakter med skattemyndigheten och uppdraget skulle innefatta att tala i revisionsklientens sak.

Rådgivningsuppdraget i övrigt innefattar en beskrivning av gällande rätt och de möjliga handlingsalternativ som ryms däri. Sådant rådgivningsuppdrag bör inte innefatta att rådgivaren tar ställning för eller emot klienten på ett sätt som skulle ha kunnat innefatta en partställning. Något partställningshot borde därmed inte denna typ av rådgivningsuppdrag innefatta.

Motåtgärder

Egenintressehotet kan vara acceptabelt i det enskilda fallet om konsultarvodena inte är betydande i förhållande till byråns övriga intäkter eller i absoluta tal framstår som betydande. Ett självgranskningshot kan vara acceptabelt om skillnaden i skatt mellan de olika alternativen till försäljningen inte är väsentliga för revisionsklientens redovisning av ställning och resultat efter skatt. I andra fall kan motåtgärder sättas in för att möta hoten.

En generell motåtgärd är att revisorn är ledamot i en branschorganisation med yrkesetiska regler och att revisorn följer dess regler, samt att revisorn är underkastad branschorganisationens kvalitetskontroll. I detta fall kan exempelvis FARs uttalande ” God revisorssed vid befattning med en klients skatter och avgifter” tjäna som vägledning.

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

En annan generell motåtgärd är att ha goda byrårutiner med interna kvalitetssäkringssystem vilket kan innefatta att en rådgivning av detta slag ska granskas av annan person på byrån för att säkerställa en hög kvalitet.

En tredje motåtgärd kan vara att ta in en intern, eller om detta inte räcker en extern, s.k. second opinion i revisionsuppdraget.

[Som tidigare har framgått under 3.3.4 har skatterådgivning ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Revisorn är därmed rätt person för att biträda företaget med sådan rådgivning.]

4.2.4 Exempel 4

Förutsättningar

En jurist på revisionsbyrån bistår en revisionsklient med upprättande av olika kvalificerade avtal i klientens verksamhet. Det klienten får hjälp med är hur avtalen bör utformas för att vara juridiskt hållbara. De mer subjektiva inslagen som kan finnas i avtalen såsom pris och andra affärsmässiga överväganden, bestämmer klienten helt självständigt.

Identifiering av hot

Egenintressehot

Ett egenintressehot skulle kunna uppkomma om den juridiska rådgivningen ger betydande inkomster som medför ett beroendeförhållande till klienten.

Självgranskningshot

Ett självgranskningshot skulle kunna uppkomma eftersom det ingår som ett led i revisionen att granska väsentliga avtal. Hur stort detta hot är beror på avtalens innehåll, vilka eventuella överväganden revisorn kan komma att ställas inför som en följd av avtalen och avtalens eventuella redovisningsmässiga effekter. Det måste tas hänsyn till hur pass komplicerade överväganden avtalen ger upphov till och hur pass beloppsmässigt väsentliga de är. Det kan även uppkomma en konflikt mellan revisionsklienten och dennes kund, t.ex. en tolkningstvist om avtalet. Kunden stämmer revisionsklienten, och revisorn ska sedan granska information om tvisten i årsredovisningen.

Partställningshot

Rådgivningsuppdraget innefattar en beskrivning av gällande rätt och förslag till utformning av avtal. Detta innefattar inte att rådgivaren tar ställning för eller emot klienten på ett sätt som skulle kunna innebära en partställning. Därmed borde den här typen av rådgivningsuppdrag

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

inte innebära något partställningshot. Detta förutsätter att revisorn eller annan medarbetare inom revisionsbyrån inte engagerar sig i en eventuell tvist mellan revisionsklienten och dennes kund.

Motåtgärder

Egenintressehotet kan vara acceptabelt i det enskilda fallet om konsultarvodena inte är betydande i förhållande till byråns övriga intäkter, eller i absoluta tal framstår som betydande. För ett större revisionsföretag borde arvodena för ett rådgivningsuppdrag normalt inte innebära ett egenintressehot. Självgranskningshotet är inte påtagligt då rådgivningen är av rent juridisk/teknisk art, och inte har innehållit några väsentliga subjektiva bedömningar.

Om rådgivningen hade innehållit mer subjektiva bedömningar, varit av mer komplicerad art, av väsentlig betydelse för klienten eller om en tvist uppkommit skulle motåtgärder behövt sättas in för att möta självgranskningshotet. Ett exempel är goda byrårutiner med interna kvalitetssäkringssystem, vilket innebär att en rådgivning av den här typen ska granskas av annan person på byrån för att säkerställa hög kvalitet. En annan motåtgärd är att juristen inte ingår i revisionsteamet, och att denne har andra rapporteringskanaler än revisorn. En extern second opinion rörande rådgivningen kan även inhämtas. Ett annat alternativ kan vara att revisorn inhämtar intern eller extern second opinion i samband med revisionsarbetet.

5. REVISORSNÄMNDENS PRAXIS

Kapitlet innehåller en sammanställning av Revisorsnämndens bedömningar i de utvalda disciplinärenden som ligger till grund för typfallen i uppsatsen. Dessa bedömningar kan ses som utgångspunkten för den diskussion som förs i analyskapitlet.

5.1 Inledning

I samtliga utvalda disciplinärenden hänvisar Revisorsnämnden till den 14 § i 1995 års revisorslag. Vi tycker därför att det är lämpligt att inleda avsnittet med denna paragraf som lyder:

En revisor skall utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed. Revisorn skall noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.

Här följer en sammanställning av Revisorsnämndens bedömningar i de utvalda disciplinärenden som ligger till grund för typfallen i uppsatsen.

5.2 Disciplinärende 17/00

Förutsättningar

Revisor A är vald revisor i ett aktiebolag. Han får fullmakt att företräda ägarna av bolaget i skatteprocesser rörande deras privata taxeringar.

Domslut

Revisorn menade själv att uppdraget endast omfattade aktieägarnas privata taxeringar, och att han därmed inte hade utfört uppdraget i egenskap av vald revisor. Revisorsnämnden var av en annan uppfattning. De hänvisade till den 14 § andra stycket i 1995 års revisorslag, som sade att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget, om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Det var därför viktigt när revisorn utförde andra uppgifter för klienten än de lagstadgade att uppdraget inte fick sådan form eller omfattning att oberoendet kunde ifrågasättas. De konstaterade att en vald revisor som uppträder som ombud i en skatteprocess för en revisionsklient utgör en sådan omständighet som i vanliga fall kan ge upphov till tvivel om revisorns opartiskhet och självständighet.

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

Revisorsnämnden ansåg att revisorn hade åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De menade att han genom sitt ombudskap hade riskerat sin oberoende ställning. Revisorn fick en erinran, eftersom hans medverkan som ombud hade varit ringa.

5.3 Disciplinärende 18/00

Förutsättningar

Revisor A bedriver revisionsverksamhet i Y Revision AB. Han är ensam styrelseledamot i bolaget. Styrelsesuppleant är revisorn B. Denne bedriver revisionsverksamhet i X Revisionsbyrå AB. I detta bolag är revisor A vald revisor.

Domslut

Revisorsnämnden hänvisade återigen till den 14 § i 1995 års revisorslag. De menade att det förhållandet att företrädaren för ett av revisionsbyråns klientbolag innehar uppdrag som suppleant i revisionsbyråns styrelse, utgör en sådan omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Därmed hade revisorn genom att åta sig revisionsuppdraget åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Revisorsnämnden beslutade att meddela revisorn en erinran.

5. 4 Disciplinärende 27/00-01

Förutsättningar

Revisor A:s revisionsbyrå – ett av revisor A helägt aktiebolag – leasar en begagnad lätt lastbil och en kopieringsmaskin av ett bolag där han är vald revisor. Hyresobjekten har ett sammanlagt värde om drygt 200 000 kr vid tiden för avtalens ingående.

Domslut

Revisorn uppgav själv att leasingen hade skett på sedvanliga villkor, och det framgick även att ett av bolagets verksamhetsområden omfattar uthyrning av bl.a. bilar. Detta förhållande beaktade inte Revisorsnämnden. De hänvisade till 14 § andra stycket, och menade att det tecknade leasingavtalet med revisionsklienten utgjorde en sådan särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet vid utförandet av revisionsuppdraget. Revisorn hade åsidosatt sina skyldigheter som revisor, och att uthyrningen hade skett på marknadsmässiga villkor ändrade inte Revisorsnämndens uppfattning.

Revisorn fick slutligen en varning, men detta berodde på att disciplinärendet var uppdelat i två ärenden. Det andra ärendet gällde bl.a. en underlåtelse att redovisa och betala mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och källskatt i enlighet med gällande skattelagstiftning. Enligt vår åsikt har detta bidragit till att revisorn fick en varning istället för en erinran. Detta framkommer dock inte uttryckligen av fallet.

5.5 Disciplinärende 3/95

Förutsättningar

En revisionsbyrå sponsrar ett idrottsevenemang med ett inte oansenligt belopp. Beloppet är dock obetydligt med beaktande av bolagets totala ekonomi. Revisionsbyrån får i uppdrag att utföra ett konsultuppdrag där de skall bedöma rimligheten i lagd budget och att göra en ekonomisk riskanalys av idrottsevenemanget/projektet.

Domslut

Revisionsbolaget hade sponsrat Stockholms OS-projekt sommaren 1995. De fick senare det uppdrag som står beskrivet i förutsättningarna. Bolaget betonade dock vid tiden för disciplinärendet att det utfört ett konsultuppdrag, inte ett uppdrag av revisionell karaktär. Revisorsnämnden hänvisade till den 14 § som avser revisionsverksamhet. De menade att begreppet revisionsverksamhet omfattar inte bara revision utan också yrkesmässig rådgivning/konsultation inom ramen för en revisors naturliga kompetensområden. Enligt Revisorsnämnden kunde inte en åtskillnad av uppdrag, som revisionsbolaget hade gjort, göras vid ställningstaganden i oberoendefrågor. Revisionsbolaget skulle ha beaktat oberoendereglerne i 14 § oavsett om uppdraget avsåg lagstadgad revision eller inte. Revisorsnämnden menade att sponsring ger en bild av intressegemenskap mellan den som lämnar ekonomiskt stöd och mottagaren av detta. Därför medförde utredningsuppdraget i kombination med sponsringen tvivel om revisionsbolagets opartiskhet och självständighet. Revisionsbolaget hade därmed åsidosatt sina plikter som revisionsbolag, och Revisorsnämnden meddelade en erinran.

5.6 Disciplinärende 36/97

Förutsättningar

Revisor A är styrelseledamot och ägare till 50 % av aktierna i ett bolag som äger och förvaltar en fastighet. Bolaget hyr ut lokaler i sin fastighet till ett IT-företag i vilket revisor A är vald revisor. IT-företaget hyr ca 12 % av lokalytan.

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

Domslut

Ärendet hade ursprungligen behandlats av Kommerskollegium, men överfördes till Revisorsnämnden vid dess tillkomst. Detta innebar att ärendet prövades enligt de äldre bestämmelserna i 6 § revisorsförordningen. Denna bestämmelse motsvarade dock den 14 § i 1995 års revisorslag. Revisorsnämnden konstaterade att revisorn och bolag i vilket revisorn har ett väsentligt ägarintresse som regel är förhindrade att ingå några affärstransaktioner med klienten utöver de som följer av uppdraget. De insåg dock att det fanns tillfällen när undantag måste accepteras. Dessa undantag gällde ordinära transaktioner, exempelvis när revisorn handlar matvaror av ett livsmedelsföretag där han är revisor. De påpekade att det då är av största vikt att transaktionerna sker till marknadsmässiga villkor och att inga särskilda förmåner erhålls.

Enligt Revisorsnämnden utgjorde hyresavtalet i detta fallet inte någon ordinär transaktion, och det omfattade en inte oväsentlig del av bolagets lokaler. Revisorns opartiskhet och självständighet vid utförandet av revisionsuppdraget kunde därmed allvarligt ifrågasättas. De påpekade att revisorn borde ha insett detta och av sagt sig uppdraget. En varning meddelades.

5.7 Disciplinärende 33/97

Förutsättningar

Bolaget X har på kort tid utvecklats till att bli ledande inom sin bransch och är på väg att etablera dotterföretag utomlands. Bolagets revisor får i uppdrag att tillhandahålla andra tjänster än vad som normalt följer ett rent revisionsuppdrag. För detta erhåller han ett arvode på 35 000 kr per månad. Uppdraget består av följande uppgifter;

- *en genomgång av företagets administrativa rutiner, samt av rutinerna för redovisning och rapportering*
- *att vid etableringen utomlands hjälpa bolaget med att kontakta extern redovisningspersonal, samt initiera redovisningsrutiner och administrativa rutiner.*
- *delge ägarna sina synpunkter i fråga om dotterföretagens utveckling*

när det gäller personalärenden skall han bevaka lagändringar, ge synpunkter på anställningsavtal och kontrollera löneutbetalningar

Domslut

Revisorn uppgav själv att han inte hade biträtt vid bokföring eller medelsförvaltning. Han hade heller inte anställt personal eller vidtagit några andra åtgärder som kunde rubba hans

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

förtroende som bolagets revisor. Revisorsnämnden ansåg att med beaktande av uppdragets art och omfattning måste revisorn ha haft ett betydande inflytande över verksamheten. De pekade på att han exempelvis har initierat och gått igenom redovisningsrutiner och administrativa rutiner i samband med expansionen, som han därefter har varit skyldig att granska i egenskap av vald revisor. Även det faktum att bolaget hade betalat honom 35000 i månaden för tjänsterna, talade för att uppdraget hade haft en väsentlig omfattning. Revisorsnämnden hänvisade till den 14 § i 1995 års revisorslag, och konstaterade att uppdragets beskaffenhet och omfattning medförde att revisorn allvarligt hade åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Revisorn fick därför en varning.

6. EMPIRI

I detta kapitel presenterar vi de svar vi fått från revisorerna. Revisorerna har fått svara på vardera två typfall och vi har valt att redovisa svaren med typfallen som utgångspunkt.

6.1 Inledning

I detta kapitel redovisar vi de svar som vi fått av revisorerna. Revisorerna fick vardera två typfall där de utifrån förutsättningarna, skulle identifiera de hot som kunde uppstå mot deras opartiskhet eller självständighet. De skulle vidare ge en beskrivning av dessa hot samt ange om det finns några lämpliga motåtgärder eller särskilda omständigheter fallen. Slutligen skulle de bedöma om de skulle acceptera eller avböja uppdraget.

6.2 Typfall 1

Revisor A är vald revisor i ett aktiebolag. Han får fullmakt att företräda ägarna av bolaget i skatteprocesser rörande deras privata taxeringar.

Revisor I

Jag anser att det här föreligger ett partsställningshot. Revisor A uppträder som stöd för uppdragsgivarnas (ägarnas) ståndpunkt i en rättslig angelägenhet.

Revisor A bör avböja att företräda ägarna i skatteprocesserna. Under förutsättning att han gör en sådan motåtgärd kan revisionsuppdraget i bolaget behållas. Men han kan således inte anta uppdraget att företräda ägarna i skatteprocesser rörande deras privata taxeringar.

Revisor II

Det rör sig här om ett konsultuppdrag och det föreligger ett partsställningshot. Genom ett eventuellt biträde åt ägarna i skatteprocess kan förtroendet för opartiskhet kraftigt rubbas och ifrågasättas. Jag kan ej åta mig sidoupdraget som ombud i skatteprocess och samtidigt behålla revisionsuppdraget i aktiebolaget. Jag rekommenderar ägarna att kontakta en skattejurist utanför min egen organisation.

Jag avböjer mig alltså sidoupdraget och kan därigenom behålla min opartiskhet och behålla revisionsuppdraget.

6.3 Typfall 2

Revisor A bedriver revisionsverksamhet i Y Revision AB. Han är ensam styrelseledamot i bolaget. Styrelsesuppleant är revisorn B. Denne bedriver revisionsverksamhet i X Revisionsbyrå AB. I detta bolag är revisor A vald revisor.

Revisor I

Med hänvisning till generalklausulen bör revisor A säga upp sitt uppdrag som revisor i X Revisionsbyrå AB. Det förhållandet att revisor B är suppleant i revisor A:s bolag gör att revisor A:s opartiskhet och självständighet som revisor i X Revisionsbyrå AB kan starkt ifrågasättas.

Revisor II

I detta fall rör det sig om ett revisionsuppdrag och jag anser att generalklausulen är tillämplig här. Min revisionsklient är funktionär (styrelsesuppleant) i mitt eget bolag. Detta förhållande kan uppenbart rubba mitt förtroende om opartiskhet i utförandet av revisionen. Inga motåtgärder synes finnas för att häva denna omständighet. Även om klienten avgår som funktionär kan det historiska sambandet utgöra tillräcklig grund för ifrågasättandet av opartiskhet. Jag avböjer mig således uppdraget.

6.4 Typfall 3

Revisor A:s revisionsbyrå – ett av revisor A helägt aktiebolag – leasar en begagnad lätt lastbil och en kopieringsmaskin av ett bolag där han är vald revisor. Hyresobjekten har ett sammanlagt värde om drygt 200 000 kr vid tiden för avtalens ingående.

Revisor, III

Analysmodellen innebär att inför varje uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. För att pröva detta finns ett antal presumtionsregler som reglerar när revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Nedan kommenteras hur dessa regler kan bli aktuella avseende ovanstående exempel där ett affärsförhållande föreligger mellan revisorn och det bolag där han/hon är vald revisor. Om en hotbild föreligger kan motåtgärder sättas in för att undanröja det faktum att opartiskheten eller självständigheten kan ifrågasättas. Även motåtgärder kommenteras nedan i de fall där en hotbild skulle kunna föreligga.

De olika hot som kan föreligga vid detta uppdrag är:

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

Egenintressehot:

Egenintressehot kan vara aktuellt i ovanstående fall. Hur starkt detta hot är beror på hur väsentliga hyresavtalen är för klienten respektive revisorn/revisionsbyrån. Det framgår inte i exemplet ovan hur stort företaget respektive revisionsbyrån är i detta fall. Om det är ett relativt litet företag/liten revisionsbyrå blir hotet starkare jämfört med om det är ett stort bolag och en stor internationell revisionsbyrå. I det senare fallet har dessa avtal troligen en mycket liten ekonomisk effekt på bolaget/revisionsbyråns totala verksamhet och torde inte innebära något starkt egenintressehot som kan påverka opartiskheten/självständigheten.

Motåtgärd:

En motåtgärd kan vara att någon annan än den valde revisorn upprättar och förhandlar med klienten avseende leasingavtalen. Det är också viktigt att se till att avtalsvillkoren är marknadsmässiga. Detta kan också säkerställas genom att någon utomstående intygar att avtalet är upprättat på marknadsmässiga villkor. Revisionsbyråns och branschorganisationens system för kvalitetskontroller och kvalitetssäkring kan också minska risken.

Självgranskningshot:

Innebär att rådgivning (som inte utgör revisionsverksamhet) lämnats i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget. D.v.s. revisorn granskar "sig själv" och de råd han eller hon lämnat eller annan inom revisionsbyråns verksamhet lämnat. Utifrån förutsättningarna ovan torde något självgranskningshot inte föreligga. Om det t.ex. skulle vara så att någon på revisionsbyrån, t.ex. en jurist hjälper klienten med att utforma avtalen skulle ett självgranskningshot kunna bli aktuellt. Detta beroende på att det ingår som ett led i revisionen att granska väsentliga avtal. Baserat på de förutsättningar som ges ovan är detta dock inte aktuellt i det nämnda exemplet.

Partställningshot:

Partställningshot skulle kunna bli aktuellt om det blir en tvist mellan revisorn och klienten avseende de ingångna avtalen.

Motåtgärd:

En dylik tvist torde innebära att det inte är lämpligt att ha en klient/revisor relation längre. Om det är en stor internationell byrå och en stor klient och den valda revisorn inte alls är involverad i processen torde motåtgärder kunna sättas in. Detta förutsätter att det för parterna inte avser väsentliga belopp och att revisorn inte alls är involverad i processen. Byråns interna kvalitetssäkringssystem med kvalitetskontroller kan också mildra hotbilden.

Vänskapshot:

Det finns inget som tyder på att det med anledning av leasingavtalen som är en rent affärs-

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

mässig relation, skulle föreligga något vänskapshot. För att göra en fullständig bedömning behövs dock mer information om klientens och revisorns relation.

Skrämselhot:

Det finns i detta exempel ingen som tyder på att skrämselhot föreligger. Se kommentar ovan under vänskapshot.

Sammanfattning:

Den hotbild främst som kan framträda i detta exempel torde vara egenintressehotet. Det är viktigt att man i samband med den analys av hotbild som görs beaktar objektiviteten d.v.s. det intressanta är egentligen hur omgivningen, i form av en omdömesgill person med insikt om alla relevanta omständigheter, kan uppfatta en relation/hotbild mellan revisorn och klienten och hur omgivningen anser att det kan påverka revisorns opartiskhet och självständighet. Förutom ovanstående hotbilder måste man även göra en generell bedömning så att en allmän jävssituation inte föreligger enligt bl.a. aktiebolagslagens regler. Dessutom måste man beakta om det finns något förhållande av annan art än de hot som angivits ovan som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet (generalklausulen).

Jag jobbar på en större revisionsbyrå och med den möjlighet till motåtgärder som där finns så skulle jag anta uppdraget. Om jag som revisor jobbat på en mindre byrå skulle jag behövt sätta mig in i frågan lite bättre.

Revisor IV

[Denna revisor tyckte att han normalt hade behövt mer information. Men med dessa förutsättningar skulle han svarat så här]

Om klientens normala verksamhet är att hyra ut kopieringsmaskiner och lastbilar och att vi fått hyra detta till normala villkor, d.v.s. vi lika gärna kunde ha hyrt av annat företag ser jag inget större problem med att ha uppdraget kvar. Jag skulle eventuellt ha nämnt förhållandet och noterat ned varför jag inte ser några problem.

6.5 Typfall 4

En revisionsbyrå sponsrar ett idrottsevenemang med ett inte oansenligt belopp. Beloppet är dock obetydligt med beaktande av bolagets totala ekonomi. Revisionsbyrån får i uppdrag att utföra ett konsultuppdrag där de skall bedöma rimligheten i lagd budget och att göra en ekonomisk riskanalys av idrottsevenemanget/ projektet.

Revisor III

Egenintressehot:

Om det är ett rent konsultuppdrag utan någon beröringspunkt med ett revisionsuppdrag är analysmodellen inte tillämplig. Om det däremot finns en beröringspunkt med revisionsuppdraget, som jag anser vara fallet här, blir analysmodellen aktuell. Om konsultuppdraget avser en revisionsklient eller om konsultuppdraget i sig utgör revisionsverksamhet skulle ett egenintresse kunna föreligga eftersom revisionsbyrån sponsrar det evenemang som ska granskas med ett inte oansenligt belopp. Revisionsbyrån har ju i så fall ett ekonomiskt intresse i klientens verksamhet. Ett egenintressehot skulle också kunna uppkomma om konsultuppdraget ger betydande inkomster för byrån.

Motåtgärder:

Om inkomsterna från konsultuppdraget inte är betydande i förhållande till byråns övriga intäkter torde inte egenintresset vara så starkt att oberoendet kan i frågasättas. Om det är ett större revisionsbolag torde arvudet för uppdraget inte innebära ett egenintressehot om inte konsultarvudet är mycket högt i relation till revisionsarvudet. I detta fall anges i exemplet att beloppet inte är betydande med beaktande av bolagets totala ekonomi. För att kunna göra en fullständig bedömning behövs mer information om hur stor ekonomisk betydelse konsultuppdraget har i relation till revisionsuppdraget.

Självgranskningshot:

Om byrån varit valda revisorer kan ett självgranskningshot uppkomma eftersom ett led i revisionen enligt ABL är att granska bolagets förvaltning och interna kontroll vilket bl.a. innefattar granskning av att styrelse och VD får tillförlitliga beslutsunderlag etc. Här är dock inte revisionsbolaget valda revisorer så något självgranskningshot föreligger inte.

Partställningshot

Partställningshot torde inte föreligga under rådande omständigheter. Rådgivningsuppdraget innefattar inte att rådgivaren tar ställning för eller emot klienten så att det kan uppfattas som en partställning. I detta fall är konsultens roll att göra en ekonomisk riskanalys och att bedöma rimligheten i projektet. Uppdraget är gentemot klienten och någon annan part är inte involverad.

Vänskapshot/skrämselhot

Vänskapshot eller skrämselhot synes ej föreligga i nämnda exempel. Det framgår dock inte hur relationen till klienten är. För att kunna göra en fullständig bedömning måste revisorn ha mer information.

Sammanfattning:

I detta fall föreligger det ett möjligt egenintressehot. Jag skulle dock åta mig uppdraget om konsultarvodet inte är betydande med beaktande av bolagets totala ekonomi.

Revisor IV

Om det är ett rent konsultuppdrag utan konflikt skulle jag sannolikt acceptera. Om vi (byrån) hamnar i en självgranskningssituation skulle vi undersöka om vi kan hitta omständigheter eller motåtgärder som gör att vi kan ha båda uppdragen. I annat fall skulle vi avböja ett av uppdragen.

Sponsring är för mig inte likställt med gåva utan med marknadsföring. Att vi köper marknadsföring (eller annat) på normala villkor etc. av klient torde normalt sett inte hindra oss från att ha klienten. Jag kan dock tänka mig situationer då det skulle finnas ett egenintresse, en vänskap eller annat som gör att jag inte skulle kunna ta ett sådant uppdrag.

6.6 Typfall 5

Revisor A är styrelseledamot och ägare till 50 % av aktierna i ett bolag som äger och förvaltar en fastighet. Bolaget hyr ut lokaler i sin fastighet till ett IT-företag i vilket revisor A är vald revisor. IT-företaget hyr ca 12 % av lokalytan.

Revisor V

Det föreligger här ett egenintresse. Revisor A kan inte under några omständigheter fortsätta som vald revisor i IT-bolaget. Man skulle kunna överväga att föra över uppdraget på annan delägare i revisionsbyrån förutsatt att denne ej i något avseende är underställd revisor A i revisionsbolagets organisation (t.ex. revisor A är ej VD alt styrelseordförande eller att revisor A ej informellt har ett betydande inflytande över byrån). Ytterligare en förutsättning för att en revisor inom byrån skall kunna överta uppdraget är att revisor As personliga ekonomiska ställning inte är beroende av fastighetsbolagets finansiella ställning och att samtidigt fastighetsbolagets finansiella ställning inte är beroende av IT-bolaget som hyresgäst.

I normalfallet avslutas uppdraget. Om samtliga villkor som angivits ovan är uppfyllda kan annan revisor på byrån åta sig uppdraget.

Revisor VI

Torde omfattas av risk för jäv av typen egenintresse. Revisorn kan, t.ex. för att hyresintäkter skall komma in, vara beroende av att kunden redovisar ett gott resultat, vilket skulle kunna

göra att revisors skulle kunna tänkas acceptera avvikelser han annars inte skulle ha gjort. Fallet kan även tänkas omfattas av generalklausulen, eftersom det av omgivningen kan uppfattas som ett förhållande som är olämpligt. Nu vet jag inget om kundens storlek eller fastighetens storlek och betydelse för revisorn, men om betydelsen är liten så skulle jag kunna behålla uppdraget, möjligen efter att jag gjort ett upplägg med en "second opinion" från en kollega. Ett annat alternativ är att försöka styra uppdraget helt till en kollega. Är uppdraget nytt skulle jag sannolikt direkt styra det till en kollega.

6.7 Typfall 6

Bolaget X har på kort tid utvecklats till att bli ledande inom sin bransch och är på väg att etablera dotterföretag utomlands. Bolagets revisor får i uppdrag att tillhandahålla andra tjänster än vad som normalt följer ett rent revisionsuppdrag. För detta erhåller han ett arvode på 35 000 kr per månad. Uppdraget består av följande uppgifter;

- *en genomgång av företagets administrativa rutiner, samt av rutinerna för redovisning och rapportering*
- *att vid etableringen utomlands hjälpa bolaget med att kontakta extern redovisningspersonal, samt initiera redovisningsrutiner och administrativa rutiner.*
- *delge ägarna sina synpunkter i fråga om dotterföretagens utveckling*
- *när det gäller personalärenden skall han bevaka lagändringar, ge synpunkter på anställningsavtal och kontrollera löneutbetalningar*

Revisor V

Här föreligger som jag ser det partsställning. Vet dock inte hur stort arvodet är i relation till revisionsarvodet. Synpunkter avseende dotterföretaget utveckling får enbart avse sådana råd som normalt skall framgå ur revisionen.

Jag skulle acceptera detta uppdrag under förutsättning att arvodet i relation till revisionsarvodet ej överstiger (en viss %), samt att den rådgivning som ges kan knytas till normala revisionsnära tjänster.

Revisor VI

Här torde frågan röra självgranskningsjäv. När det gäller arbetsuppgifterna 1 och 3, så anser jag dock att de ligger mycket nära normal revision och kan knappast utgöra ett hot. När det gäller arbetsuppgift 2, så är det viktigt att kunden själv fattar beslutet och presenteras för flera

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

alternativ avseende konsulter. Jag har inte helt klart för mig vad ni avser med "initiera", men om det endast innebär att lämna synpunkter på vad som måste fungera, så torde det inte vara något problem. Fullständiga rutiner kan dock jäva ut revisorn. (Nu torde revisorn kanske inte vara revisor i det utländska dotterbolaget, så det finns en extra kontrollfunktion i det.) Även här har uppdragets storlek en viss betydelse, om än inte lika stor som i fall 5. Jag skulle nog kunna behålla revisionsuppdraget, och försöka få in någon annan att upprätta rutiner m.m..

7. ANALYS

I kapitlet presenteras analysen av typfallen. Det redogörs för vilka förändringar den nya revisorslagen medför i de behandlade oberoendefrågorna, samt hur revisorerna skulle agera i dessa situationer.

7.1 Typfall 1

Förutsättningar

Revisor A är vald revisor i ett aktiebolag. Han får fullmakt att företräda ägarna av bolaget i skatteprocesser rörande deras privata taxeringar.

Här rör det sig om en revisor som i ett konsultuppdrag företräder ägarna till ett bolag, där han är vald revisor, i privata skatteprocesser. Revisorsnämnden menade att en vald revisor som uppträder som ombud i en skatteprocess för en revisionsklient utgör en sådan omständighet som i vanliga fall kan ge upphov till tvivel om revisorns opartiskhet och självständighet. Revisorn hade därför genom sitt ombudskap i detta fallet åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vi anser att det föreligger ett tydligt partsställningshot i den här situationen. Att revisorn företräder en klient i skatteprocesser är ett av de exempel på partsställningshot som tas upp i förarbetena till den nya revisorslagen. Vår uppfattning är att revisorn här rubbar förtroendet för sin opartiskhet och självständighet. Det finns heller inte några byråinterna eller externa motåtgärder som kan vidtas för att motverka partsställningshotet. För en tredje man skulle det nämligen fortfarande uppfattas som revisorn är en representant för klienten. Därmed skulle det synbara oberoendet vara i farozonen, oavsett om revisorn är faktiskt oberoende. Den nya revisorslagen medför ingen förändring i det här fallet. Revisorn måste även i dagsläget avsäga sig uppdraget.

Revisorerna som tilldelades detta fall ansåg även de att det förelåg ett partsställningshot för revisorn i detta konsultuppdrag. De menade att revisorn inte kan företräda ägarna i en skatteprocess och samtidigt behålla revisionsuppdraget i bolaget. Den ena revisorn hade rekommenderat klienten att söka sig till en skattejurist utanför den egna revisionsbyrån.

7.2 Typfall 2

Förutsättningar

Revisor A bedriver revisionsverksamhet i Y Revision AB. Han är ensam styrelseledamot i bolaget. Styrelsesuppleant är revisorn B. Denne bedriver revisionsverksamhet i X Revisionsbyrå AB. I detta bolag är revisor A vald revisor.

Här rör det sig om att en företrädare för revisorns revisionsklient är styrelsesuppleant i revisorns revisionsbyrå. Revisorsnämnden menade att denna omständighet rubbar förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

I det här fallet går det inte med säkerhet att identifiera någon av de fem hotbilder som ingår i den nya revisorslagens analysmodell. Det kan dock tänkas att ett vänskapshot är aktuellt, eftersom båda sitter i styrelsen och därmed riskerar att knyta vänskapsband. Den här situationen bör dock kunna omfattas av analysmodellens generalklausul, som är tillämplig om det föreligger någon annan omständighet utöver de fem hoten som kan rubba revisorns oberoende. Vi anser att det i detta fallet inte finns någon omständighet eller motåtgärd som revisorn kan vidta för att hans oberoende inte skall ifrågasättas. Revisorn bör avsäga sig revisionsuppdraget. De nya reglerna i revisorslagen medför ingen förändring på den här punkten.

De två revisorerna som fick bedöma detta fall ansåg båda att generalklausulen bör tillämpas. Att revisionsklienten är styrelsesuppleant i revisorns egna bolag är definitivt en förtroenderubbande omständighet. Inte heller revisorerna anser att det finns någon omständighet eller motåtgärd som revisorn kan vidta för att han ska kunna behålla uppdraget. En revisor påpekade att även om revisor B skulle avgå som styrelsesuppleant så skulle revisor A inte kunna behålla uppdraget. Det historiska sambandet skulle nämligen utgöra tillräcklig grund för ifrågasättandet av revisorns opartiskhet och självständighet.

7.3 Typfall 3

Förutsättningar

Revisor A:s revisionsbyrå – ett av revisor A helägt aktiebolag – leasar en begagnad lätt lastbil och en kopieringsmaskin av ett bolag där han är vald revisor. Hyresobjekten har ett sammanlagt värde om drygt 200 000 kr vid tiden för avtalens ingående.

Det är frågan om en affärstransaktion mellan revisorn och klienten som sker till marknadsmässiga villkor. Revisorsnämnden menade att leasingavtalet utgjorde en sådan omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. De bortsåg från att uthyrningen hade skett till marknadsmässiga villkor. Enligt vår mening beror detta antagligen på att de inte såg det som en ordinär transaktion.

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

Vi menar att tillämpningen av analysmodellen bör räcka för att revisorn ska kunna behålla uppdraget. Det främsta hotet i den här situationen utgör egenintresset. Styrkan i hotet beror på hur väsentligt avtalet bedöms vara för klienten respektive revisorn/revisionsbyrån.

Enligt vår uppfattning är egenintressehotet i det här fallet inte av någon större betydelse. Avtalet gäller en lastbil och en kopieringsmaskin. Enligt uppgifterna i disciplinärendet omfattar ett av bolagets verksamhetsområden uthyrning av bl.a. bilar. Med all sannolikhet är bolaget därmed inte beroende av revisorn, utan leasingavtalet utgör antagligen en mindre del av bolagets totala intäkter. I detta fallet framstår det som om det är frågan om en mindre revisionsbyrå, eftersom den är helägd av revisorn. Det bör dock inte spela någon roll om han är verksam på en stor eller liten revisionsbyrå. Objekten som leasas är nämligen av den art att revisorn med lätthet skulle kunna träffa ett liknande avtal med någon annan näringsidkare med en liknande verksamhet. Därmed är revisorn inte beroende av att bolaget visar ett gott resultat, utan kan genomföra revisionen med opartiskhet och självständighet. Det spelar här även in att avtalet är upprättat på marknadsmässiga villkor. Vi anser att det i det här fallet är tillräckligt att revisorn vidtar en informativ motåtgärd. Han bör redogöra för sitt ställningstagande i frågan och ange ovannämnda omständigheter. Uppdraget kan då behållas.

Det här typfallet är ett bra exempel på när man kan dra generella slutsatser utifrån en enstaka observation. Vi menar nämligen att de nya reglerna medför att även andra leasingavtal, och avtal i övrigt, mellan revisorn och klienten bör kunna tillåtas under vissa förutsättningar. Utgångspunkten är dock att avtalet är upprättat på marknadsmässiga villkor. I typfallet var det enligt vår uppfattning tillräckligt med en informativ motåtgärd. Detta behöver inte alltid vara fallet beroende på omständigheterna. Är egenintressehotet av allvarigare karaktär kan det krävas andra motåtgärder. Det kan t.ex. krävas en motåtgärd i form av att avtalet upprättas och förhandlas med klienten av en annan revisor. Avtalet kan även granskas av en oberoende expert som intygar att avtalet är upprättat på marknadsmässiga villkor. För en mindre revisionsbyrå kan det ibland vara svårt att vidta alla nödvändiga motåtgärder. Regeringen uttalade dock i förarbetena till den nya lagen att detta kunde lösas genom ett organiserat samarbete mellan flera mindre byråer med ömsesidiga kvalitetskontroller, och genom vägledning från branschorganisationerna. Om dessa motåtgärder vidtas, oavsett om det är frågan om en ordinär transaktion eller inte, så behöver revisorn enligt vår uppfattning inte avsäga sig revisionsuppdraget. Undantaget är om avtalet är av sådan ekonomisk väsentlighet för någon av parterna att ett beroendeförhållande kan uppstå. I en större revisionsbyrå bör inte risken vara särskilt stor för ett ekonomiskt beroende till klienten, men kan vara desto större i en liten revisionsbyrå. Det kan för revisorn i en liten revisionsbyrå vara aktuellt att avsäga sig uppdraget om hotet är betydande.

Revisorerna var i stort sätt eniga om att det under vissa förutsättningar skulle vara möjligt att behålla uppdraget. Den ena revisorn menade att om klientens normala verksamhet är att hyra ut kopieringsmaskiner och lastbilar, samt att avtalet upprättats på normala villkor, så skulle han kunna behålla uppdraget. Han skulle dock vidtagit en informativ motåtgärd och noterat varför han inte såg några problem. Den andra revisorn angav fler tänkbara motåtgärder. Motåtgärderna kunde bestå av att någon annan än den valde revisorn kunde upprätta och förhandla avtalet med klienten, samt att det säkerställdes att avtalsvillkoren är

marknadsmässiga. Revisorn påpekade att storleken på revisionsbyrån var av betydelse vid bedömningen. Vid en anställning på en stor revisionsbyrå, så skulle revisorn behålla uppdraget om motåtgärderna sattes in. Var det frågan om en liten revisionsbyrå skulle det behövas fler uppgifter som beslutsunderlag.

7.4 Typfall 4

Förutsättningar

En revisionsbyrå sponsrar ett idrottsevenemang med ett inte oansenligt belopp. Beloppet är dock obetydligt med beaktande av bolagets totala ekonomi. Revisionsbyrån får i uppdrag att utföra ett konsultuppdrag där de skall bedöma rimligheten i lagd budget och att göra en ekonomisk riskanalys av idrottsevenemanget/projektet.

Det är i det här fallet frågan om en revisionsbyrå som utfört ett konsultuppdrag för samma organisation som de tidigare har sponsrat. Revisorsnämnden hade i sitt domslut inte beaktat att det rörde sig om ett rent konsultuppdrag utan ett naturligt samband till revision. De menade nämligen att begreppet revisionsverksamhet i revisorslagen inte bara omfattade revision utan också yrkesmässig rådgivning/konsultation inom ramen för en revisors naturliga kompetensområden. Därmed bedömdes kombinationen sponsring/konsultuppdrag på samma grunder som kombinationen sponsring/lagstadgad revision. Av denna anledningen ansåg Revisorsnämnden att egenintresset i form av sponsringen kunde medföra att det uppstod tvivel om revisionsbolagets opartiskhet och självständighet.

Typfallet är ett utmärkt exempel på en situation där de nya reglerna i revisorslagen tillåter revisorn att åta sig uppdraget. Den vida definitionen av begreppet revisionsverksamhet hade under utformningen av den nya revisorslagen diskuterats ingående. Revisorsnämnden hade nämligen påpekat att avsaknaden av en definition i regelverket försvårade deras tillsynsverksamhet. Avsaknaden av en definition bidrog t.ex. i vårt typfall till att Revisorsnämnden jämställde konsultuppdraget med revision, och därmed sanktionerade revisionsbyrån. Regeringen beslutade dock att den fristående rådgivningen inte skulle ingå i den nya definitionen av revisionsverksamhet som finns i den 2 § p.7 i den nya revisorslagen. Av den 32 § framgår det även att Revisorsnämnden nu endast kan upphäva auktorisationen eller godkännandet vid fel som har begåtts i revisionsverksamheten. Fel i samband med övrig verksamhet kan endast i undantagsfall leda till disciplinpåföljder, men då krävs det att revisorn har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De nya reglerna innebär m.a.o. att revisorn nu kan bedriva fristående rådgivning utan hinder, trots att det föreligger intressegemenskap mellan uppdragsgivaren och revisorn/revisionsbyrån. Förutsättningen är att revisorn inte har ett revisionsuppdrag hos uppdragsgivaren. Av flödesschemat på sidan 33 framgår det även att ett konsultuppdrag utan beröringspunkt med ett revisionsuppdrag, kan accepteras utan att analysmodellen behöver tillämpas.

Finns ett revisionsuppdrag med i bilden kräver lagen att revisorn i så fall tillämpar analysmodellen och prövar om det föreligger några hotbilder som kan rubba förtroendet för

revisorns opartiskhet eller självständighet. Det finns dock inget som säger att revisorn inte kan åta sig båda uppdragen. Det krav som ställs är att revisorn i så fall vidtar nödvändiga motåtgärder eller att det föreligger andra särskilda omständigheter. Vår analys av typfall 6 ger ett exempel på under vilka förutsättningar revisorn kan åta sig ett konsultuppdrag hos en revisionsklient.

Revisorerna som hade tagit del av typfallet var eniga om att det inte skulle vara något större problem att åta sig konsultuppdraget. Förutsättningen var dock att det inte rådde några andra omständigheter som inte framgick av förutsättningarna. Den ena revisorn påpekade att analysmodellen inte var tillämplig om det var ett rent konsultuppdrag, men menade att de beskrivna uppgifterna framstod som revisionsnära tjänster. Därmed skulle uppdraget prövas med analysmodellen. I slutändan kom revisorn dock fram till att det skulle vara möjligt att acceptera uppdraget om egenintressehotet inte var betydande. Den andra revisorn skulle först undersöka om byrån hade andra uppdrag (revisions/intygs) som kunde innebära en självgranskningssituation. Fanns där inte det, och det var frågan om ett rent konsultuppdrag, skulle revisorn acceptera uppdraget.

7.5 Typfall 5

Förutsättningar

Revisor A är styrelseledamot och ägare till 50 % av aktierna i ett bolag som äger och förvaltar en fastighet. Bolaget hyr ut lokaler i sin fastighet till ett IT-företag i vilket revisor A är vald revisor. IT-företaget hyr ca 12 % av lokalytan.

Det är i det här fallet frågan om att revisorn är engagerad i en sidoverksamhet med affärs-mässiga inslag, där bolaget har vidtagit affärstransaktioner med en revisionsklient. Revisors-nämnden menade att hyresavtalet inte utgjorde någon ordinär transaktion, och att bolaget p.g.a. revisorns väsentliga ägarintresse inte fick ingå en affärstransaktion av det här slaget med klienten.

Vi är eniga med Revisorsnämnden i frågan om revisorns väsentliga ägarintresse, men dock inte i den andra frågan som gäller hyresavtalets omfattning. Revisorsnämnden pekar på att hyresavtalet omfattade en inte oväsentlig del av bolagets lokaler, och att revisorns opartiskhet och självständighet därmed allvarligt kunde ifrågasättas. Vi ställer oss tveksamma till om 12 procent av lokalytan kan anses utgöra en väsentlig del, och framförallt om det är tillräckligt för att revisorns självständighet och opartiskhet ska anses vara i farozonen. Det skulle enligt vår mening krävas en betydligt större yta för att revisorn skulle anses vara beroende av hyresgästen/klienten.

Av ovannämnda skäl anser vi att egenintressehotet i det här fallet inte är tillräckligt starkt för att revisorn ska behöva avsäga sig uppdraget. Han bör dock avsäga sig uppdraget av andra skäl. Vi anser nämligen att revisorn skulle bryta mot analysmodellens generalklausul i det här

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

fallet. Generalklausulen säger att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Det förhållande som här föreligger är att revisorns synbara oberoende är hotat. Ur ett omvärldsperspektiv är det nämligen olämpligt att ett bolag där revisorn är delägare och styrelseledamot vidtar affärstransaktioner med en revisionsklient. Detta skickar helt fel signaler, oavsett om revisorn anses vara faktiskt oberoende. Vi är därför eniga med Revisornämnden om att revisorn borde ha avsagt sig uppdraget, men av andra anledningar än de angav. Den nya revisorslagen medför därmed inga förändringar i det här fallet.

De två revisorer som hade tagit del av det här fallet hade delade åsikter om hur de skulle gå till väga. Båda är överens om att det är frågan om ett egenintressehot. Det nämndes att revisorn kan vara beroende av att kunden visar ett gott resultat för att t.ex. hyresintäkter ska komma in, och att det då finns en risk att revisorn accepterar avvikelser han annars inte skulle ha gjort. Revisorerna tog dock olika allvarligt på egenintressehotet. Den ena revisorn hade inte under några omständigheter kunna fortsätta som revisor i bolaget, medan den andra revisorn skulle kunna behålla uppdraget om fastighetens storlek och betydelse är liten för revisorn. Den sistnämnde påpekade dock att en byråintern motåtgärd möjligen skulle krävas i form av en second opinion från en kollega. Båda nämner möjligheten att styra uppdraget till en annan kollega, men vi anser att detta är en motåtgärd som inte kan räknas in bland de motåtgärder som lagen anger. Denna motåtgärd innebär att revisorn avsäger sig uppdraget, och då finns där ingen poäng i att tillämpa analysmodellen och dess motåtgärder. De nya reglerna i revisorslagen innebär nämligen att revisorn nu i vissa fall har en möjlighet att acceptera uppdraget, trots att en hotbild är aktuell. Kravet som ställs är att tillräckliga motåtgärder vidtas.

7.6 Typfall 6

Förutsättningar

Bolaget X har på kort tid utvecklats till att bli ledande inom sin bransch och är på väg att etablera dotterföretag utomlands. Bolagets revisor får i uppdrag att tillhandahålla andra tjänster än vad som normalt följer ett rent revisionsuppdrag. För detta erhåller han ett arvode på 35 000 kr per månad. Uppdraget består av följande uppgifter;

- *en genomgång av företagets administrativa rutiner, samt av rutinerna för redovisning och rapportering*
- *att vid etableringen utomlands hjälpa bolaget med att kontakta extern redovisningspersonal, samt initiera redovisningsrutiner och administrativa rutiner.*
- *delge ägarna sina synpunkter i fråga om dotterföretagens utveckling*

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

när det gäller personalärenden skall han bevaka lagändringar, ge synpunkter på anställningsavtal och kontrollera löneutbetalningar

Det är i det här fallet frågan om att revisorn har utfört revisionsnära tjänster där han av bolaget har erhållit ett fast månadsarvode. I den nya revisorslagen har det i den 25 § slagits fast att en revisor har rätt att bedriva en verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Det innebär att exempelvis redovisnings-, organisations och skatterådgivningsverksamhet är tillåten. I förarbetena har det betonats att många företag saknar egen företagsekonomisk kompetens och därför är i behov av extern kompetens. Det är därför värdefullt att revisionen och den fristående rådgivningen samlas hos en och samma person. Revisorns fristående rådgivning har därmed inte förbjudits, utan opartiskheten och självständigheten ska istället prövas med analysmodellen.

Revisorsnämnden kom i sitt domslut fram till att revisorn måste ha haft ett betydande inflytande över verksamheten. De menade att det främst var uppdragets art och omfattning som pekade på detta, men även till viss del arvodets storlek. Revisorn hade därmed allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Enligt vår uppfattning förändras läget något med den nya lagen. Utgångspunkten för detta påstående är den ovannämnda 25 § och tillämpningen av analysmodellen som utgör den 21 §. Det är nämligen frågan om tjänster som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Genom att följa analysmodellen kommer vi i det följande att identifiera samliga tänkbara hot mot revisorns opartiskhet och självständighet, samt ange tänkbara motåtgärder.

Det föreligger ett egenintressehot i det här fallet. Hotet består av att revisorn erhåller ett fast månadsarvode på 35000 kr. Det är svårt att uttala sig om hur pass allvarligt detta hotet är, eftersom det inte framgår av disciplinärendet om arvodet utgör en stor del av revisorns sammanlagda inkomster, eller om revisorn är verksam vid en stor eller liten revisionsbyrå. Revisorn eller revisionsbyrån får nämligen inte bli ekonomiskt beroende av revisionsklienten.

Självgranskningshotet är kanske den mest uppenbara hotbilden. Skulle revisorn i den första punkten försumma att upptäcka någon brist i rutinerna kan det bl.a. uppstå fel i redovisningen, som revisorn sedan måste anmärka på i revisionsberättelsen. Detta gäller även initieringen av rutiner i den andra punkten. Ett annat hot som kan uppkomma är när revisorn ger synpunkter på anställningsavtalen, eftersom det ingår som ett led i revisionen att granska väsentliga avtal. Även kontrollen av löneutbetalningar kan bli föremål för granskning i en revision.

Slutligen kan det möjligtvis även vara frågan om ett partsställningshot. Vi anser att hotet i detta fallet inte är påtagligt. Enligt förarbetena till den nya revisorslagen är hotet inte aktuellt förrän revisorn har haft i uppdrag att tala i revisionsklientens sak. Av Revisorsnämndens domslut framgår det däremot indirekt att revisorn genom uppdragets art och omfattning kan uppfattas som en representant för företaget. Vi menar att den enda situation som i det här fallet kan framkalla ett partsställningshot är när revisorn hjälper bolaget med att kontakta extern redovisningspersonal. Det är dock tveksamt om man kan likställa denna kontakt med att revisorn talar i klientens sak. När det gäller bevakning av lagändringar och att ge

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

synpunkter på avtal, innefattar inte det att revisorn tar ställning för eller emot klienten på ett sätt som skulle kunna medföra en partsställning.

Vi anser i detta fallet att revisorn bör avböja sig uppdraget. Arvodet utgör med all sannolikhet en betydande del av revisorns sammanlagda inkomster, och revisorn kan därmed uppfattas som ekonomiskt beroende. Ett ekonomiskt beroende är svårt att acceptera för omvärlden, oavsett om det vidtas byråinterna eller externa motåtgärder för att motverka hotbilden. Revisorsnämnden uttalade däremot i sin bedömning att revisorn hade haft ett betydande inflytande i verksamheten. De menade att det främst var uppdragets omfattning, men även till viss del arvodets storlek, som bidrog till denna uppfattning. Vår uppfattning är att uppdragets omfattning är betydelselöst i sammanhanget. Vi har redan konstaterat att det enligt den nya revisorslagen är frågan om revisionsnära tjänster, och att revisorn därmed inte kan ha haft något inflytande över verksamheten. Den nya revisorslagen medför därmed en förändring på denna punkt, eftersom uppdraget tidigare förbjöds främst p.g.a. dess art och omfattning. Vi ska i det följande visa att det med de nya reglerna i lagen nu är möjligt att acceptera uppdraget förutsatt att revisorn och revisionsbyrån inte är ekonomiskt beroende av bolaget.

Självgranskningshotet kan enligt vår uppfattning bemötas genom att det sätts in en motåtgärd. Vi går på samma linje som Revisionsbolagsutredningen, och förespråkar en extern second opinion i det här fallet. De menade att det var nödvändigt om resultatet av den lämnade rådgivningen i inte oväsentlig utsträckning kommer att granskas under revisionsarbetet. Kriterier som passar in på det här fallet. Kan en extern revisor göra en kontrollgranskning av uppdraget bör det vara tillräckligt för att motverka självgranskningshotet. Revisorn bör då kunna acceptera uppdraget.

Båda revisorerna i undersökningen anser att det är en förutsättning att konsultuppdraget i fråga utgörs av revisionsnära tjänster. Den ena revisorn konstaterar att punkt 1 och 3 ligger mycket nära normal revision och därmed knappast utgör ett hot. På den andra punkten tycker han att det är viktigt att kunden själv fattar besluten och presenteras för flera alternativ. Revisorerna skulle kunna tänka sig att acceptera uppdraget, men sätter upp vissa krav som måste uppfyllas utöver förutsättningen att det är frågan om revisionsnära tjänster. Den ena revisorn skulle försöka be någon annan att upprätta rutinerna i punkt 2, medan den andra revisorn betonade att arvodet i relation till revisionsarvodet ej får överstiga en viss %.

8. SLUTSATSER

I detta kapitlet presenterar vi vårt kunskapsbidrag i form av de generella slutsatser som vi har baserat på analysen av typfallen. Vi diskuterar även andra insikter kring den nya revisorslagen som har vuxit fram under arbetets gång. Kapitlet avslutas med några förslag till fortsatta studier.

8.1 Kunskapsbidraget

Som vi inledningsvis påpekade ska inte vår utvärdering ses som något slutgiltigt eller definitivt svar på om den nya revisorslagen medför en förändring i oberoendefrågor som har behandlats i praxis. Den ska snarare ses som en indikation på om det är frågan om en förändring. Vi uttryckte även att det var vår förhoppning att de utvalda typfallen skulle kunna ligga till grund för mer generella slutsatser. Efter att ha genomfört vår analys anser vi att detta är möjligt. Vi kommer därför i det följande presentera våra övergripande slutsatser. Vi delar upp dessa i situationer där den nya revisorslagen medför förändringar, samt situationer där den inte medför några förändringar.

Den nya revisorslagen medför förändringar i följande situationer:

- Revisorn kan nu åta sig ett revisionsuppdrag hos ett bolag som även ingår i ett avtalsförhållande med revisorn/revisionsbyrån. Förutsättningen är att avtalet är upprättat på marknadsmässiga villkor, och att nödvändiga motåtgärder vidtas. Storleken på revisionsbyrån spelar dock en viss roll. En revisor som är anställd på en liten revisionsbyrå bör avsäga sig uppdraget om det genom avtalet uppstår ett ekonomiskt beroende. Det finns inga motåtgärder som i det fallet kan säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet.
- Revisorn kan nu åta sig ett rent konsultuppdrag trots att det föreligger intressegemenskap mellan uppdragsgivaren och revisorn/revisionsbyrån. Förutsättningen är dock att revisorn inte har ett revisionsuppdrag hos klienten, och att han inte i övrigt åsidosätter sina skyldigheter som revisor.
- Revisorn kan nu åta sig ett uppdrag av revisionsklienten som består i att tillhandahålla konsulttjänster av revisionell karaktär, förutsatt att revisorn och revisionsbyrån inte är ekonomiskt beroende av bolaget.

Den nya revisorslagen medför inte några förändringar i följande situationer:

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

- Revisorn kan fortfarande inte företräda revisionsklienten vid exempelvis skatte-, förvärvs- eller försäljningsprocesser. Genom att revisorn företräder klienten uppstår ett partsställningshot som endast kan frångås genom att han avsäger sig uppdraget. Det finns inga motåtgärder som är tillräckligt verkningsfulla för att i dessa situationer säkerställa revisorns oberoende.
- Revisorn måste fortfarande avsäga sig revisionsuppdraget då en företrädare för en revisionsklient är involverad i revisionsbyråns verksamhet. Detta för att hans synbara oberoende inte ska rubbas.
- Revisorn bör fortfarande avsäga sig revisionsuppdraget då han är delägare och styrelseledamot i ett bolag som vidtar affärstransaktioner med revisionsklienten. Denna situation omfattas nämligen av generalklausulen i den 21 §. Det finns inte några motåtgärder som kan få revisorn att framstå som opartisk och självständig i ögonen på en tredje man.

Vi skulle i arbetet även undersöka hur revisorerna genom tillämpningen av analysmodellen skulle agera i de situationer som beskrivs i våra typfall. Med utgångspunkt från undersökningsresultaten kan vi konstatera att revisorerna verkar vara väl insatta i de nya reglerna. De skulle idag under vissa förutsättningar åta sig uppdrag i situationer där vi i vår utvärdering konstaterat att den nya revisorslagen medför förändringar. I situationer där den nya revisorslagen inte medför några förändringar skulle de avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt vår uppfattning visar undersökningsresultaten att revisorerna är mycket måna om att förtroendet för deras opartiskhet och självständighet inte rubbas.

8.2 Avslutande diskussion

Efter att ha arbetat mycket med analysmodellen och granskat den nya revisorslagen och dess förarbeten grundligt, anser vi att revisorn ges bättre utrymme i sin verksamhet med de nya reglerna. De nya reglerna kan uppfattas som en lättnad, om man då menar att revisorn nu kan åta sig vissa uppdrag som tidigare förbjöds. Det är dock inte frågan om att revisorns oberoende blir lidande i processen, utan snarare att det säkerställs på ett annat sätt än tidigare. Revisorn har nu själv bevisbördan i sina händer, och är tvungen att dokumentera sina ställningstaganden. Om det skulle visa sig att revisorn har åsidosatt sina skyldigheter som revisor så medför det samma påföljder som tidigare. De nya reglerna bör därför inte ses som att det nu är fritt fram för revisorerna att göra vad de vill.

Vår uppfattning är att den nya revisorslagen framförallt gynnar de större revisionsbyråerna. De kan åta sig uppdrag som en mindre revisionsbyrå är tvungen att avböja. Små revisionsbyråerna löper nämligen större risk att bli ekonomiskt beroende av en klient, och har inte samma möjligheter att vidta de motåtgärder som finns i analysmodellen. Det är därmed inte otänkbart att potentiella revisionsklienter som även är i behov av konsulttjänster vänder sig direkt till de större revisionsbyråerna, eftersom de vet att de då kan få ett förmånligare pris

på revisionen som ingår i ett paketpris. Detta är ett problem som i längden kan medföra att konkurrensen snedvrids inom revisionsbranschen.

Trots risken för en snedvridning av konkurrensen, så är vi övertygade om att den nya revisorslagen var en nödvändig utveckling. Den är nämligen väl anpassad till den nya EU-rekommendationen i oberoendefrågor som trädde i kraft under 2002. EU:s mål med rekommendationen är att uppnå en harmonisering av synen på oberoendefrågor, vilket innebär att det krävs att alla medlemsländer har en enhetlig lagstiftning. Om vi i Sverige hade valt att utforma lagen på ett annat sätt, hade vi därmed inom en snar framtid fått se över lagstiftningen igen.

8.3 Förslag till fortsatta studier

Vi har i vår utvärdering enbart utgått från lagar och förarbeten, eftersom lagen är ny och praxis ännu inte har hunnit utvecklas. Det kan därför i framtiden vara av intresse att granska hur praxisen har utvecklats med den nya revisorslagen, och göra en jämförelse med tidigare praxis.

Ett annat intressant område för fortsatta studier är att jämföra den nya EU-rekommendationen i oberoendefrågor med det nya regelverket som den amerikanska finansinspektionen SEC har arbetat fram.

KÄLLFÖRTECKNING

Publicerade källor

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten*. Studentlitteratur, Lund

Bell, J. (1995) *Introduktion till forskningsmetodik*. Studentlitteratur, Lund

Bergman Marcus, Carina (2001), "Sverige först i Europa med analysmodellen i lag". *Balans* nr. 12/2001, s. 40.

Cassel, Filip (1996) *Den Reviderade Revisorsrollen*. Tryck Scandbook AB Falun

Cohen, Louis & Manion, Lawrence (2000), *Research methods in education*. Routledge

Diamant, Adam & Thorell, Per (1997), "Tillsynen över revisorns oberoende, Rapport till Revisorsnämnden", Uppsala november 1997

Engblom, Fredriksson, Karin & Markland, Björn (1999), "De flesta remissinstanser positiva till förslagen". *Balans* nr. 10/1999, s. 16-20.

Eriksson, Lars Thorsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2001), *Att utreda, forska och rapporter*. Liber Ekonomi, 7:e upplagan

EU-kommissionen (2002a) *Auditing: Commission issues recommendation on independence of statutory auditors*, 2002 Press release

FAR (2001). *Analysmodellen; för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*.

FARs etikkommitté (2002). *Exempel på tillämpning av analysmodellen*. Stockholm

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

FAR (1999) *FAR:s revisionsbok 1999*. FAR Förlag AB Stockholm

FAR (1993) *Revisorn - en antologi, Artiklar publicerade 1923-1993*. FAR Förlag AB Stockholm

FEE (1998) *Statutory Audit Independence and Objectivity, Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession, Initial Recommendation*.

Den nya revisorslagen och revisorns oberoende

- Gometz, Ulf (2002), "Nya revisorslagen skärper kraven!". *Balans* nr. 3/2002, s. 42-44.
- Holmquist, Bengt (2001), "Revisorn, oberoendet & analysmodellen". *Balans* nr. 10/2001, s. 20-32
- Jarrick, Arne & Josephson, Olle (1996) *Från tanke till text*. Studentlitteratur, 2:a upplagan
- Johansson, Åsa (2002), "Analysmodellen presenterades på IREV-seminarier". *Balans* nr. 1/2002, s. 44.
- Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur, 3:e upplagan
- Markland, Björn (1999), "Ett betänkande som dröjde ganska länge- och bör läsas mycket noga". *Balans* nr. 4/1999, s. 9-13.
- Nyström, Birgitta (1990) *Medling i tvister: en rättslig studie av det svenska systemet i jämförande nordiskt perspektiv*. Norstedts
- Pettersson, Gertrud (1997), *Att skriva rapporter*. Företagsekonomiska institutionen - Lunds Universitet
- NRF, Nordiska revisorsförbundet (1992), *Rambetingelserna för auktoriserade revisorer i Norden med utblickar mot den Europeiska ekonomiska gemenskapen: rapport*. Stockholm
- Revisorsnämndens Praxis, Juli 1995-Juni 1998* (1998). sammanställd av Diamant, Adam, Revisorsnämnden
- Revisorsnämndens Praxis, Juli 1998-Juni 1999* (1999). sammanställd av Diamant, Adam, Revisorsnämnden
- Revisorsnämndens Praxis, Juli 1999-Juni 2000* (2000). sammanställd av Diamant, Adam, Revisorsnämnden
- Revisorsnämndens Praxis, Juli 2000-Juni 2001* (2001). sammanställd av Diamant, Adam, Revisorsnämnden
- Svenska Akademien (1998), *Svenska akademins ordlista*. AIT Gjøvik AS Norge, 12:e upplagan
- Svenska språknämnden (2000), *Svenska skrivregler*. Elanders Gummessons, 2:a upplagan
- Svensson, Lennart (1991), "Revisorn i trångmål". *Balans*, 11/1991
-

Lagar, förordningar och rekommendationer

Aktiebolagslag (1975:1385)

Förordning (1995:666) med instruktion för Revisorsnämnden

Förordning (1995:665) om revisorer

Lag (1995:528) om revisorer

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

Rapport om Revisorsnämnden (1999:62), Riksdagens revisorer

Revisorslag (2001:883)

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

Muntliga Källor

Anders Holm, ordförande i FARs etikkommitté, telefonintervju

Elektroniska källor

FAR, hemsida, <http://www.far.se>

FEE, hemsida, <http://www.fee.be>

IFAC, hemsida, <http://www.ifac.org>

Revisorsnämnden, hemsida, <http://www.rn.se>

BILAGA

Här skickar vi över det material som ligger till grund för vår undersökning. Vi skulle uppskatta om du har möjlighet att skicka tillbaka dina svar innan den 17:e maj. Vår uppsats måste nämligen vara klar i slutet av maj. Nedan kommer en kort presentation av vår uppsats och undersökning.

Vi skriver en magisteruppsats i redovisning på Lunds Universitet. Den behandlar den nya revisorslagen och den tillhörande analysmodellen. Med analysmodellen ska revisorn inför varje nytt uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Ambitionen med vår undersökning är att ta reda på hur revisorn, genom att tillämpa analysmodellen, skulle agera i ett antal situationer där oberoendet kan ifrågasättas. Vi har valt ut ett antal typfall som ligger till grund för undersökningen.

Instruktioner: Utföres av antingen en godkänd eller auktoriserad revisor. Du har tilldelats två stycken typfall samt den blankett som FAR har utarbetat för den lagstiftade analysmodellen. Utifrån förutsättningarna i typfallen ska du identifiera de hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet som kan uppstå, samt ge en beskrivning av dessa. Därefter anger du eventuella motåtgärder som du tycker är lämpliga, eller anger särskilda omständigheter. Avslutningsvis bedömer du om du skulle acceptera eller avböja uppdraget. Svaren behöver inte ges på blanketten om du behöver mer plats att skriva.

Tack på förhand

Martin Bergqvist
Daniel Doleneč