

Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

Kandidatuppsats
HT 2002

En analys av revisorns oberoende

Handledare:
Erling Green
Carl-Michael Unger

Författare:
Magnus Ljung
Gustaf Thelin

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	En analys av revisorns oberoende
Ämne/kurs:	Kandidatuppsats i redovisning, 10 poäng
Författare:	Magnus Ljung Gustaf Thelin
Handledare:	Erling Green Carl-Michael Unger
Nyckelord:	Revision, oberoende, analysmodell, byråinterna åtgärder, extern rotation, arvodesbegränsningar
Syfte:	Syftet med uppsatsen är att ge ett bidrag till en förbättrad analys och beskrivning av revisorns oberoende, samt att ge en beskrivning av revisorns roll i förhållande till sin klient.
Metod:	Vi inledde vårt arbete med en gedigen genomgång av källmaterial, som innefattade revisorsrollen och oberoendebegreppet kopplat till denna. Efter ett urval av principer som syftar till att garantera ett visst oberoende hos revisorn, genomförde vi personliga intervjuer med ett antal anonyma, godkända och auktoriserade revisorer. Intervjuerna behandlade de olika principerna och gav oss en god empiri för att slutligen kunna analysera vad som konstituerar ett fullgott oberoende och illustrera detta i en enkel modell.
Slutsats:	Vi har kommit till slutsatsen att en revisor aldrig kan garantera ett absolut oberoende i sitt förhållande till klienten. Revisorn kan dock genom en mängd åtgärder och principer skapa ett tillräckligt starkt oberoende för att inte anses beroende av sin klient. Dessa åtgärder är integrerade i varandra, men följer enligt vår analys och modell en viss prioriteringsordning, där den lagstadgade skyldigheten att följa analysmodellen utgör grunden för att oberoendet säkerställs.

FÖRKORTNINGAR

AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AAA	American Accounting Association
ABL	AktieBolagsLagen
EU	Europeiska Unionen
EG	Europeiska Gemenskaperna
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
IAFC	International Federation of Accountants
ICAEW	The institute of Chartered Accountants in England and Wales)
RN	Revisorsnämnden
RRV	Riksrevisionsverket
SOA	Sarbanes-Oxley Act
SOU	Statens offentliga utredningar
SEC	Securities Exchange Commission
SRS	Svenska Revisorsamfundet
THE BOARD	Public Company Accounting Oversight Board

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	5
1.1 HISTORISK BAKGRUND	5
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	6
1.3 SYFTE.....	7
1.4 AVGRÄNSNING	8
2 METOD	9
2.1 ÖVERGRIPANDE ANGREPPSSÄTT	9
2.1.1 Val av teori.....	10
2.2 EMPIRI.....	10
2.2.1 Intervjuer.....	10
2.2.2 Litteratur	11
2.3 PLAN ÖVER ARBETET.....	12
2.4 KÄLLKRITIK	13
2.4.1 Intervjuer.....	13
2.4.2 Litteratur	13
3 REVISORN OCH REVISIONEN	15
3.1 REVISORSROLLEN.....	15
3.2 REVISORNS RÄTTSLIGA STÄLLNING.....	16
3.3 REVISIONEN	17
3.3.1 Revisionsprocessen.....	17
3.4 PROFESSIONEN	18
3.5 REVISORNS RÅDGIVNING.....	20
3.5.1 Inledning.....	20
3.5.2 Definition av revisionsnära rådgivning	20
3.5.3 Definition av konsultation	21
3.5.4 Slutkommentar kring revisorns rådgivning.....	21
4 OBEROENDET	23
4.1 INLEDNING	23
4.2 OBEROENDEDEFINITIONEN	23
4.2 FAKTISKT OCH SYNBART OBEROENDE	24
4.3 OBEROENDETS INTRESSENTER.....	24
4.4 FÖRVÄNTNINGSGAPET.....	25
4.5 KRAV PÅ REVISORNS OBEROENDE	26
5 PRINCIPER FÖR ATT SÄKERSTÄLLA OBEROENDET	28
5.1 ANALYSMODELLEN	28
5.1.1 Den nya revisorslagen.....	28
5.1.2 En beskrivning av analysmodellen.....	29
5.1.3 Identifiering av förtroendskadliga förhållanden.....	29
5.1.4 Eliminering av förtroendskadliga förhållanden.....	31
5.1.5 Analysen dokumenteras.....	32
5.2 GOD SED.....	35
5.3 EXTERN ROTATION	37
5.3.1 Argument för extern rotation.....	37

5.3.2	<i>Argument mot extern rotation</i>	37
5.3.3	<i>Alternativa åtgärder till extern rotation</i>	39
5.4	ARVODE OCH OBEROENDE	40
5.4.1	<i>Tidigare regel för arvodesdebitering</i>	40
5.4.2	<i>Innebörden av den nya regeln</i>	40
5.4.3	<i>Maximigräns för arvoden eller minimigräns för revisionsarvoden</i>	41
5.4.4	<i>Upplysningar i årsredovisningen</i>	41
5.4.5	<i>Sammanfattning</i>	41
5.5	BYRÅINTERNA ÅTGÄRDER	42
5.6	EXTERNNA ÅTGÄRDER	43
5.6.1	<i>Lagen</i>	43
5.6.2	<i>Utbildning</i>	43
5.6.3	<i>Upptäckt</i>	43
5.6.4	<i>Disciplin</i>	44
6	ANALYS OCH SLUTORD	45
6.1	REVISORN OCH OBEROENDET	45
6.2	PRINCIPER FÖR ATT SÄKERSTÄLLA OCH BÄTTRE BESKRIVA OBEROENDET	47
6.2.1	<i>Modell</i>	47
6.2.2	<i>Analysmodellen</i>	48
6.2.3	<i>God revisorssed</i>	50
6.2.4	<i>Byråinterna åtgärder</i>	50
6.2.5	<i>Extern rotation</i>	51
6.2.6	<i>Arvodesbegränsningar</i>	51
6.2.7	<i>Externa motåtgärder</i>	52
6.3	SLUTORD	52
	KÄLLFÖRTECKNING	54
	BILAGA	57

1 Inledning

1.1 Historisk bakgrund

Syftet med denna historiska inledning är att ge en inblick i revisionens framväxt och hur den har utvecklats i samhället. Utblicken är relativt ytlig och ger först en bild över den allmänna utvecklingen och därefter en bild av den historiska utvecklingen i Sverige.

Redovisning och dokumentation av affärstransaktioner har förekommit i alla civilisationer sedan forntiden. Kända är exempelvis de babyloniska kilskrifter som redovisar affärstransaktioner. I takt med att samhället blev allt mer komplext och handeln allt mer utvecklad och frekvent, krävdes ett mer kvalitativt verktyg för att följa upp affärerna. Under renässansen utvecklades därför dubbel bokföring. Under 1600-talet utvecklades begrepp som vinst och förlust och embryot till balansräkningen utvecklades. Fram till och med slutet av 1700-talet rörde det sig mestadels om enskilda affärsprojekt, men därefter ökade kapitalinsatsen i investeringarna och det skapades företag med kontinuitet. Kraven på större kapitalinsats ledde till att utvecklingen av olika associationsformer och en separation mellan ägandet och ledningen av verksamheten i företaget uppstod. I och med denna separation och de problem som detta medförde på kapitalmarknaden i form av möjligheten att bedra investerarna, skapades revisorsprofessionen.

Under mitten av 1800-talet utvecklades i Storbritannien och framförallt då i Skottland, lagstiftning och redovisningsstandarder som förväntades skydda aktieägarna. Centralt i revisorernas ställning var redan då, att de skulle upprätthålla någon form av oberoende i förhållande till direktörerna i bolagen. Under 1800-talet utvecklades teorier som hanterade olika redovisningsmässiga missbruk i företagen. 1904 grundades den första professionella revisorsorganisationen i USA, AAA (American Association of Public Accounting). Efter första världskriget förändrades attityderna till näringslivet, allmänheten ansåg att det inte längre krävdes en extern reglering av revisionen och redovisningen kom att spegla ledningens syn på företagen. Detta var en av huvudanledningarna till börskraschen på Wall Street 1929. Vilket senare ledde till en strängare reglering, manifesterad i "Securities Exchange Act" och utvecklingen av en finansinspektion "Securities And Exchange Commission". USA ledde därefter utvecklingen på den finansiella kapitalmarknaden i världen och övriga delar av västvärlden följde efter. I stort gäller detta också utvecklingen av redovisningen och revisionen¹.

I Sverige förekom revisionsinsatser mycket tidigt. Det finns exempel daterade till 1600-talet, både inom den privata och den statliga sektorn. Tidigt uppkom en fördelning mellan huvudmannen som var revisorns uppdragsgivare och den verkställande som blev granskad. Från och med industrialiseringen då utvecklingen av nya bolagsformer uppstår, accelererar också utvecklingen av revisorsrollen. Viktiga årtal i denna utveckling är:

¹ Schroeder, RG & Clark, MW, *Financial Accounting Theory and analysis* (2001), s. 3-5.

- 1848. En revisorsroll i mer modern tappning kan anses uppstå i samband med vår första aktiebolagslag som stiftades detta år. En revisor förordades då utses vid bokslut.
- 1895. I detta års aktiebolagslag nämns revisionen mer specifikt, emellertid är oberoendet inte en konstituerande aspekt för revisorsskapet. Det blir den dock under vissa riksdagsdebatter 1902, där flera argument för en revisors oberoende hade en central plats.
- 1912, auktoriseras för första gången revisorer i Sverige.
- 1923 grundas FAR (Föreningen för Auktoriserade Revisorer) och ett arbete med att utveckla skriftliga etiska regler inleddes.
- 1932. Kreugerkraschen inträffar. En ekonomisk kris som kommer att ha en stark inverkan på svensk revisionsutveckling. Lagstiftningen kring revision och redovisning kom att skärpas. Främst vad gällde koncernredovisningen.
- 1944 uppkommer en explicit revisorslag, främst med anledning av ovannämnda kris.
- 1985 sker en principiell förändring av revisorns uppdrag genom att revisorn ska anmärka om det granskade företaget försummat sin skattskyldighet i vissa fall. Revisorn förväntas därmed uppfylla en statlig funktion.

Som ovannämnda redovisning visar, skedde en alltmer långtgående professionalisering och förtydligande av revisorns oberoende². Statens inblandning blir också alltmer omfattande genom en mer detaljerad lagstiftning. Intressant är också att notera att de mest avgörande förändringarna kring revision uppstår i samband med olika former av ekonomiska kriser.

1.2 Problemdiskussion

Revisionsverksamheten och revisorerna har under senare tid varit föremål för en ökande uppmärksamhet, både bland intressenter på kapitalmarknaden och bland allmänheten. Ett centralt tema i denna diskussion har varit revisorns oberoende. Vi har sett uppmärksammade fall av missförhållanden, framförallt i USA, där företag som Enron och Worldcom har kommit att påverka vår svenska debatt. En underton i diskussionen har varit att revisorns oberoende ifrågasätts. Är revisorn oberoende gentemot den granskade eller är revisorn företagsledningens handgångne man? Diskussionen är inte ny utan har mer eller mindre

² Cassel Filip, *Den reviderade revisorn* (1996), s. 90-92

framträdande alltid funnits kring revisorsrollen. Genom de senaste ekonomiska kriserna har emellertid debatten hårdnat och krav på att oberoendet ska garanteras och utredas har höjts.

Sverige har i flera avseenden legat långt fram i arbetet kring hur revisorns oberoende kan säkerställas och har från år 2002 en ny revisorslag, som framhåller oberoendet på ett tydligare sätt än tidigare. Hur definieras då detta oberoende? Vem är det till för? Vilken innebörd har begreppet om det kopplas till revisorsrollen? Hur säkerställs att ett svårtolkat begrepp som oberoende verkligen bevaras i en ”revisors – klient” relation?

Diskussionen kan ytterligare utvecklas genom en mer noggrann studie av de principer som används i praktiken för att garantera en tillfredställande grad av oberoende i ”revisors – klient” relationen. Vissa av dessa principer och modeller är nya både för den svenska och den internationella revisionsmarknaden, men som vi har sett av den historiska inledningen så leder kriser ofta till en utveckling i revisionssammanhang. Flera av dem kan komma att bli bestående. Vilka förslag har då förts fram i debatten och hur har de mottagits av revisorerna? Vilka konsekvenser har förslagen fått för revisionsbolagen och för företagen som köper revisionstjänsterna? Hur skulle marknaden förändras och vem skulle eventuella förändringar gagna? Leder dessa förslag till en starkare oberoendesituation för revisorn, eller kommer de enbart ytterligare komplicera revisorns vardag?

Frågorna inom detta område är viktiga eftersom tilliten till revisorns förmåga att upprätthålla sitt oberoende är en grundläggande funktion för att kapitalmarknaden och företagen ska fungera. Kan intressenterna inte förlita sig på att företagets ekonomiska information är korrekt, eller misstänker att särintressen har påverkat den, så mister en stor del av den ekonomiska information som produceras sin relevans. Frågan om en tillfredställande grad av oberoende är också viktig för revisorernas framtida integritet, varför yrkesgruppen har stora intressen i att man uppfattas som oberoende.

Vi vill analysera de principer och frågeställningar som påverkar oberoendesituationen mellan revisor och klient och försöka komma till slutsatser kring vilka principer som kan komma att bidra till att en förbättrad oberoendesituation säkerställs. Hur uppnås detta i praktiken och vilka problem genererar de olika principerna? Vilka synbara effekter har implementerade principer fått och kan man egentligen ge ett kvalitativt mått på dessa? Problemet kring revisorn och oberoendet är svårbeskrivbart i sig. Vi vill genom vår analys skapa en klarhet kring problematiken och förbättra beskrivningen av oberoendet i förhållandet ”revisor – klient”.

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är följande:

- Beskriva revisorns roll i förhållande till sin klient.
- Beskriva och analysera begreppet oberoende och mer specifikt revisorns oberoende.
- Försöka ge ett bidrag till en förbättrad beskrivning och analys av revisorns oberoende, genom en modell över ett antal faktorer och sambanden mellan dessa.

1.4 Avgränsning

- Vi har avgränsat oss till att undersöka faktorer som direkt gynnar och missgynnar oberoendet och valt de faktorer som vi anser är mest signifikanta och möjliga att studera.
- Vi har valt att endast studera den revision som förekommer på den svenska privata marknaden.
- De studerade revisionsbyråerna är alla belägna i Malmö – Lund regionen.
- Vår inriktning har varit att främst intervjua auktoriserade revisorer.
- Vår utgångspunkt är revisorernas, dvs. vi har inte utgått från olika intressenters uppfattning om revisorernas oberoende.

2 METOD

2.1 Övergripande angreppssätt

Vi beskriver först revisorsrollen för att sedan kunna definiera och analysera begreppet oberoende kopplat till revision och revisorn. Vi vill därefter redogöra för begreppet oberoende och vilka principer som finns för hur revisorn bäst garanterar att oberoendet är säkerställt till en tillfredställande grad.

Sedan beskriver vi ett urval av principer och utvecklade modeller, som vi anser är intressantast och viktigast ur oberoende hänseende. Slutligen analyserar vi den empiri vi har samlat in genom intervjuer på revisionsbyråer. Slutligen redovisas analysen genom de slutsatser vi kommer fram till, som förhoppningsvis ska leda till ett bidrag till hur revisorn uppnår en mer tillfredställande grad av oberoende i förhållandet ”revisor – klient”.

Huvudangreppssättet i vår metod är kvalitativt. I jämförelse med en kvantitativ metod, där exempelvis enkäter skickas ut så anser vi att denna metod inte lämpar sig bra för vår uppsats. Vårt problem hanterar en komplex problematik där ett flertal faktorer är inblandade. Oberoendeproblematiken berör etiska, juridiska, sociala och ekonomiska aspekter. Vi anser att vid en analys av ett ämne med den karaktären krävs en mer djupgående empiri och analys. Fördelen med att använda en kvalitativ metod är att vi kan nå fram till en betydligt mer omfattande och djupgående kunskap från företagen. Detta kan inte uppnås med en kvantitativ metod eftersom vi inte har den insyn i verksamheten som krävs för att den kvantitativa metoden ska ge ett svar med hög grad av validitet. Eftersom vår empiri kräver en dialog med revisorerna, anser vi att en mer djupgående information uppnås genom intervjuer med hög grad av diskussion på revisionsbyråer³.

Vår metod är induktiv till sin karaktär. Vår problemformulering och syfte inbjuder till ett induktivt synsätt. Ett av huvudsyftena är att förbättra beskrivningen av hur revisorn uppnår en tillfredställande grad av oberoende genom en modell. Utifrån en studie av den teori som finns kring de principer som säkerställer revisorns oberoende, beskriver vi revisorns funktion och roll, samt definierar vad begreppet oberoende betyder i revisor – klient relationen. Den teoretiska studien beskriver sedan några utvalda principer, som används för att säkerställa en tillförlitlig grad av oberoende för revisorn. Genom en insamling av empiri från olika källor, som diskuterar de olika principernas påverkan på oberoendesituationen och en analys av dessa, når vi sedan fram till en modell över oberoendeproblemet och hur revisorerna kan bemöta det. Problemet är komplext då många olika faktorer påverkar oberoendet och ofta interagerar. Vi har dock försökt att genom modellen, illustrera en gradskillnad i hur stor ”effekt” de olika faktorerna har för revisorns oberoende och vi vill också visa vilka problem som finns kring de olika principernas möjlighet att skapa ett oberoende. Genom en induktiv process når vi fram till slutsatser kring principerna för hur revisorns oberoende säkerställs⁴.

³ Holme, IM & Solvang BK, *Forskningmetodik*, (1996), s. 79-83

⁴ Holme, IM & Solvang BK, *Forskningmetodik*, (1996), s. 58

2.1.1 Val av teori

Vid vår analys av oberoendets säkerställande krävdes ett urval av principer eller modeller att studera för att skapa en utgångspunkt för analys. Vi studerade först den allmänna debatten kring frågan i olika forum och beslutade oss därefter för att närmare studera de vi ansåg tillförde mest relevans kring vårt syfte. Flera av de olika principerna flyter in i varandra, men vi har försökt att särskilja beskrivningen av dem och försökt påvisa deras respektive påverkan och problem i analysdelen. Vi valde först och främst att studera den konceptuella princip som nu genomsyrar den svenska revisorslagstiftningen, den så kallade analysmodellen. Som nummer två valde vi att studera byråinterna åtgärder, dvs. hur revisionsbolagen genom interna åtgärder kan motverka ett ifrågasättande av sitt oberoende. Som tredje princip studerade vi förslagen kring extern rotation, som en metod för att säkerställa oberoendet. Som fjärde princip studerade vi den påverkan som en begränsning av arvodesnivåerna skulle få på oberoendet. Därefter belyste vi god revisorssed och slutligen beskriver vi också de externa motåtgärderna, där revisorn själv inte är direkt delaktig. Vi är fullt medvetna om att det förekommer flera förslag i debatten, men detta är en form av avgränsning i den teoretiska ansatsen.

2.2 Empiri

2.2.1 Intervjuer

Vi valde att använda oss av en kvalitativ metod där vi intervjuade revisionsbyråer med varierande organisation, klientkrets, omsättning och kompetens. Vi försökte göra ett medvetet urval av intervjukällor för att få en fördelning mellan olika former av revisionsbyråer. Vår inriktning var att intervju tre små, tre medelstora och tre stora byråer. Vi definierade en liten byrå som en byrå med endast ett fåtal revisorer anställda, relativt låg omsättning och i huvudsak ägarledda företag som klienter. Vi definierade en stor byrå som en byrå med ett stort antal anställda revisorer, del av en multinationell koncern, ofta med flera kompetenser inom byrån och relativt hög omsättning. En medelstor byrå är per definition en byrå som passar in mellan de ovanstående. Vår intervjuserie innefattade, efter förfrågningar om intervjuer, åtta revisorer på olika revisionsbyråer. Varav vi betraktar tre som små, två som medelstora och tre som stora. Intervjuerna genomfördes vid respektive revisors kontor och vi använde oss av bandspelare vid intervjutillfället. Vid varje intervjutillfälle intervjuades endast en auktoriserad eller en godkänd revisor. Intervjuerna behandlade oberoendeproblemet och de olika principer för att säkerställa oberoendet som vi hade gjort i vårt urval. Anledningen till att vi valde revisionsbyråer med varierande sammansättning är att oberoendeproblemet, och dess lösningar, kan uppfattas olika beroende på byråns ställning, relaterat till klienten.

Frågeställningarna skickades ut ca. en vecka innan intervjutillfället, för att respondenterna skulle kunna sätta sig in i dem. Frågeställningarna var tänkta att vara ett diskussionsunderlag under intervjun, vilket vi också poängterade vid utskicket. Vi var alltså inte helt bundna vid frågeställningarna utan hade möjlighet att ställa följdfrågor. Intervjuerna innefattade fem huvudområden (se bilaga 1.). Först bakgrundsfrågor för att utröna vilken karaktär byrån hade. Därefter allmänna frågor kring oberoendeproblemet. Den tredje avdelningen behandlade den genom den nya revisorslagen införda analysmodellen. Den fjärde berörde det interna arbetet

och slutligen blandade övriga frågor kring olika diskuterade principer. Genom att använda oss av dessa fem huvudområden ansåg vi att vi fick en god täckning av problemområdet, samt att frågorna var utvecklingsbara i diskussionen. Genom att vi hade möjlighet att använda följdfrågor och diskutera frågeställningar fick vi mer kvalitativa data kring frågor som vi ansåg behövde belysas bättre. Vid intervjutillfällena uppkom önskemål från ett flertal revisorer att få vara anonyma och att det inte skulle framgå från vilken byrå uttalandena kom. Vi ansåg att källans anonymitet inte skulle påverka deras användbarhet i förhållande till våra syften. Därför accepterade vi anonymiteten. För att man inte genom utslutningsmetoder eller dylikt ska kunna utröna vem källan är, har vi valt att göra samtliga intervjukällor anonyma.

2.2.2 Litteratur

Vi använde oss av tidningsartiklar och tidskrifter. Framförallt tidningen Balans som ger en insyn i hur diskussionen inom revisorskåren har utvecklats kring oberoendefrågor. Övriga tidskrifter var av mer allmän karaktär, dvs. olika affärstidningar som exempelvis Affärsvärlden och Dagens Industri. Dessa tidningar gav en bredare bild av näringslivets uppfattning om revision och revisorns oberoende.

Internet var även det en av huvudsekundärkällorna. Där hittade vi artiklar i internationell press och de olika utskick som revisorerernas branschorganisationer står för. Exempelvis FAR, IFAC, FEE och AICPA. Vi har använt oss i huvudsak av Affärdatas artikelsök, samt vanliga sökmotorer på nätet.

Inom litteraturen var materialet mer svåråtkomligt. Vi har i huvudsak använt oss av branschlitteratur, som exempelvis FARs samling av regler för revision och praxisfall. Den dominerande boken är trots allt Filip Cassels bok "Den reviderade revisorn", som är en kritisk debattbok om revisorskåren. Vi är medvetna om att denna bok till viss del dominerat litteratur inslaget, men vi anser att bokens dominans vägs upp av artiklar och intervjuer. En annan viktig sekundär källa är SOU om den nya revisorslagen.

2.3 Plan över arbetet

I *kapitel 1* ger vi först en historisk tillbakablick på revisionens utveckling i Sverige och en inledande problematisering. Kopplat till denna beskrivs i *kapitel två* vårt metodval och källkritik.

Vi inleder vår uppsats med att i *kapitel tre* redogöra för revisorns roll och funktion i samhället samt i förhållande till den enskilda organisationen. Detta kapitel ska ses som en introduktion inför vårt huvudämne, som behandlar revisorns oberoende. Detta är utgångspunkten för att kunna förstå den kommande problematiken.

I *kapitel fyra* behandlas definitionen av begreppet oberoende på ett djupare plan. Kopplat till definitionen förklaras också de principer som används för att bevara oberoendet. Begrepp som konceptuell princip och regelbaserat system förklaras och jämförs.

I *kapitel fem* utvecklas principerna till de utvalda principerna eller förslagen, som finns eller har föreslagits i debatten omkring hur oberoendet säkerställs. De valda ämnena är analysmodellen, extern rotation av revisorn och arvodesbegränsingar vid revisionsuppdragen.

I *kapitel sex* analyseras den empiri vi har insamlat och vi försöker beskriva revisorns oberoende genom de principer som används för att säkerställa det.

2.4 Källkritik

Enligt Idar Magne Holme och Bernt Krohn Solvang i boken *Forskningsmetodik*⁵ består källgranskning av fyra faser; observation, ursprung, tolkning och användbarhet. Vi ska använda oss av dessa vid kritiken av våra källor. Vi utgår från vår tidigare indelning av empirin i intervjuer och litteraturkällor.

2.4.1 Intervjuer

Vår strävan var att få en så varierad bild av revisionsmarknaden som möjligt genom våra intervjuer. Vi ville intervjua både representanter från mindre byråer och större revisionsbolag för att få olika infallsvinklar på oberoendefrågan. Vi kan konstatera att vi har en bra spridning på källorna med en god fördelning mellan dessa kategorier av revisorer. Vi kan emellertid inte bortse från att vi får en systematisk skevhet genom att det är vissa revisorer som väljer att ställa upp i intervjun. Vad gäller källans ursprung är detta tämligen klart, i intervjuerna är det endast primärkällor i form av revisorer som är aktiva och har egen erfarenhet av problemen. Tolkning av intervjuerna innebär till viss del att försöka sätta sig in i avsändarens avsikter. Vi förstår av intervjuerna att ämnets aktualitet och den press som i viss mån finns från externa aktörer (ex. revisorsnämnden och kunder) skapar en viss försiktighet från de intervjuade källornas sida. Det finns anledning att tro att alla svar på intervjufrågor inte blir helt uttömda, eller att diskussionen inte blir tillräckligt utförlig eftersom det alltid finns ett intresse av att framställa sin egen verksamhet i god dager. Något som i vårt fall skulle motverka detta är att vi vid samtliga intervjuer erbjudit anonymitet.

Vi anser att användbarheten i våra intervjukällor är relativt hög. Det kan finnas problem med trovärdigheten i källan, vilket vi anser motverkas av anonymiteten i kombination med källans närhet till den verksamhet vi försöker analysera. Ett annat problem att uppmärksamma vad gäller användbarheten är att arbetssituationen för revisorerna vid tidpunkten för intervjun var stressad och att detta i viss mån bidrog till att alla svar inte blev helt uttömmande. Källorna är, trots att de arbetar i samma bransch, oberoende i förhållande till varandra. Detta gör att vi kan jämföra källor mellan varandra och se mönster av samstämmighet.

2.4.2 Litteratur

Efter vårt sökande efter olika litterära källor framkom att de till större delen bestod av branschtidskrifter, som exempelvis tidningen "Balans", som gav en god bild av revisorskårens aktuella, interna debatt kring frågan om revisorns oberoende. Till viss del studerades även affärstidningars debatt kring ämnet. Eftersom vår utgångspunkt är revisorernas, anser vi att den eventuella snedvridning som kan uppkomma genom att vi i huvudsak studerat branschtidskrifter inte ger någon större skevhet. Övrig kritisk litteratur var svår att finna. En av de dominerande källorna är Filip Cassels bok "Den reviderade revisorn – en oren berättelse" som är skriven under mitten av nittioalet. Det är en mycket kritisk bok, riktad mot revisorskåren i syfte att skapa debatt. Att boken har dominerat källorna kan ge en viss skevhet i vissa perspektiv, men den kompletterar bilden vi har fått i tidskrifterna. Övrig litteratur är branschspecifik facklitteratur, som givetvis representerar branschen. Vi anser att vi inte har någon anledning att ifrågasätta källornas ursprung. Av en tolkning av källorna kan vi sluta oss

⁵ Holme, IM, Solvang BK, *Forskningsmetodik*, (1996), s. 130-134

till att avsikterna varierar i olika källor. I branschtidskrifterna ges revisorskårens interna bild. Debatten varierar och det är svårt att se en tydlig avsikt bakom, men givetvis är den bakomliggande att skildra revisorernas föreställningar och åsikter. Filip Cassels bok är en tydlig debattbok, men med både ett vetenskapligt och ett praktiskt perspektiv och hans avsikt är att skapa uppmärksamhet kring revisionsproblem.

Användbarheten av litteraturen är som vi bedömer det hög, det finns ingen anledning att ifrågasätta trovärdigheten, även om man måste förstå att revisorerna representerar sin kår i mycket av litteraturen. Kåren är emellertid inte homogen och de olika åsikterna i debatten ger en aktualitet och trovärdighet.

3 Revisorn och revisionen

3.1 Revisorsrollen

Revisorsrollen är en relativt flerdimensionell roll. Revisorn förväntas vara både rådgivare och granskare i samma person. Revisorn ska vara oberoende, kompetent, ha en god insyn i den granskades verksamhet och till viss del beivra brott. Revisorns verksamhet regleras i juridisk mening av revisorslagen, aktiebolagslagen och ett flertal speciallagstiftningar. Den explicita lagstiftningen kan inte täcka in alla de komplicerade situationer som revisorn ställs inför, varför lagstiftningen kompletteras utav ett etiskt ramverk i form av ”god revisorssed”, ”god revisionsed” och ”god redovisningssed”. Centralt för revisorn är begreppen kompetens och oberoende. Båda är viktiga eftersom revisorn förutsätts höja trovärdigheten i den information revisorn reviderar⁶.

Enligt ABL 10 kap 3 §⁷ föreskrivs för revisorn följande ”Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring, samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsed kräver.” Detta är grunden för revisorns existens. En revisor åtar sig alltså ett uppdrag som består i ovannämnda för en uppdragsgivare. Uppdraget innebär alltså en granskning vilket skulle kunna översättas till en kvalitetssäkring av den ekonomiska information som producerats, samt en garanti för att förvaltningen av bolaget inte avviker från lagstiftningen och hela tiden verkar för bolagets bästa. Vidare skall revisorn följa de särskilda föreskrifter som meddelas honom av bolagsstämman under förutsättning att de inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionsed. Detta är dock ingenting som är särskilt vanligt förekommande. Två huvudförutsättningar för att kvalitetssäkringen verkligen ger resultat är för det första, att revisorn har den kompetens som krävs för att kunna analysera och värdera upplysningar i ekonomisk information. För det andra krävs att mottagaren av informationen kan lita på att revisorn ger uttryck för en oberoende uppfattning och inte låter s.k. ”falska vikter” ligga i vågskålen för sin granskning⁸.

Revisorn kan betraktas med olika utgångspunkt i olika företagsmiljöer. Antingen betraktas revisorn som en djupt involverad intern del av företaget, alternativt betraktas revisorn som ett externt kontrollorgan som inte deltar i företagets förvaltning på något sätt, utan endast är tillsatt att garantera olika externa intressenters intressen. Ett uttryck för det externa synsättet är den klassiska intressentmodellen, först lanserad av Chester I Barnard (1938) och Herbert Simon (1947, 1957). I denna modell har alla individer, grupper och organisationer någon form av utbytesrelation med företaget. Vanliga intressentkategorier är exempelvis ägare, intresseorganisationer, kunder, långivare, leverantörer, staten och opinionsgrupper⁹. Tidigare utgick revisorn från att kravet på revision i huvudsak skulle tillgodose majoritetsägarna, med tiden har emellertid revisorns ansvar utvecklats till att innefatta en större del av de olika intressentgrupperna. Ett uttryck för detta är också revisorns skyldighet att granska att företaget har fullgjort sina förpliktelser enligt vissa skatteförfattningar och

⁶ Langsted Bo Lars (1999), ”Revisorns kompetens och oberoende” *Balans*, nr 2, s.22 ff.

⁷ ABL

⁸ Langsted Bo Lars (1999), ”Revisorns kompetens och oberoende” *Balans*, nr 2, s.22 ff.

⁹ Bruzelius, LH & Skärvad, PH, *Integrerad Organisationslära*, (2000), s. 74

rekommendationen att granska all information i årsredovisningen. Den omfattande granskningen förutsätts då skydda alla intressenter, vilket kan vara ett motstridigt intresse.

3.2 Revisorns rättsliga ställning

Revisorns rättsliga ställning regleras av ett antal olika lagrum. De mest centrala är revisionslagen, revisorslagen och aktiebolagslagen. Revisorn är enligt aktiebolagslagen ett av bolagsorganen, som samtliga av lagstiftaren dels givits specifika roller i den interna förvaltningen och dels vissa möjligheter att externt binda företaget gentemot tredje man. I bolagsorganens konstruktion ingår en viss hierarki med utgångspunkt i stämman, därefter styrelsen och slutligen den verkställande direktören. Revisorn kan sägas stå utanför denna hierarkiska ordning. Revisorn väljs och tillsätts av bolagsstämman, som representerar bolaget, för att kontrollera hur bolagets uppdragstagare styrelsen och den verkställande direktören har skött sina respektive uppdrag, samt som nämndes ovan att kvalitetssäkra den ekonomiska informationen¹⁰. Revisorn har tystnadsplikt, vilket innebär att revisorn inte får lämna uppgifter till utomstående eller enskilda aktieägare som han får kännedom om under det att han fullgör sitt uppdrag (ABL 10:37 §)¹¹. Revisorn har vidare upplysningsplikt, vilket innebär att revisorn är förpliktigad att lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, såvida det inte innebär en avsevärd skada för företaget (ABL 10:41 §)¹².

Revisorn har till sitt förfogande en mängd maktmedel. Flera av dessa har en koppling till revisionsberättelsen, men revisorn har flera verktyg att arbeta med för att utöva inflytande. Dessa innefattar:

- Anmärkning att årsberättelsen bör respektive inte bör fastställas. (ABL 10:29 §)
- Uttalande att styrelse och verkställande direktör ska respektive inte ska beviljas ansvarsfrihet. (ABL 10:30 §)
- Anmärkning att företaget inte fullgjort sina skyldigheter angående vissa skatterättsliga förpliktelser. (ABL 10:31 §)
- Upplysningar i revisionsberättelsen. (10:32 §)
- Erinran i revisionsberättelsen (ABL 10:35 §)
- PM till styrelse och VD för att tillkalla uppmärksamheten till uppmärksammade problem.
- Möjlighet för revisorn att avgå från uppdraget (ABL 10:21 §)
- Påkalla extra bolagsstämma (ABL 9:8 §)¹³

Med dessa ”maktmedel” har lagstiftaren gett revisorn en möjlighet att styra utvecklingen av kvalitativ information i årsredovisningar och förvaltningen i företag och myndigheter. Viktigt att notera är att promemorior och rapporter inte är offentliga handlingar. Dessa syftar istället till att målet ska leda till en ”ren” revisionsberättelse.

¹⁰ Hemström Carl, *Bolagens rättsliga ställning* (1998), s. 109

¹¹ ABL

¹² ABL

¹³ ABL

3.3 Revisionen

Uppdraget att granska ges som tidigare nämnts av en uppdragsgivare, även kallad klient i FAR:s regelverk för god revisorssed. Det begreppet är dock missvisande då det innefattar alla ”de som anlitar en ledamot eller en ledamots företag”¹⁴. Uppdragsgivaren är i privata företags fall bolagsstämman och inom statlig revision regeringen. Den som uppdraget förväntas omfatta är den granskade, inom den privata sektorn ett bolag, representerat av styrelse och VD. Revisionens slutmål är något förenklat att leverera en revisionsberättelse där revisorn uttalar sig om årsredovisningen och styrelsens och VD:ns förvaltning av bolaget.

Revisionen innefattar tre huvudmoment; granskning, rådgivning och rapportering. Granskningen leder till att iakttagelser avrapporteras och skapar ett direkt eller indirekt beslutsunderlag och rådgivningen leder till rekommendationer¹⁵. Rådgivningen är ett naturligt inslag till följd av de iakttagelser som görs under granskningen, men det är samtidigt viktigt att gränsen för revisorns oberoende inte tänjs ut, så att revisorn själv intar en förvaltande roll istället för den granskade. Revisorn avrapporterar slutligen i form av en revisionsberättelse till bolagsstämman. Revisionsberättelsen skall enligt lag innehålla huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen, om bolagsstämman bör besluta om de dispositioner av vinst eller förlust som föreslås i förvaltningsberättelsen och om styrelsen har upprättat en förteckning över vissa lån och säkerheter. Slutligen uttalar revisorn sig om styrelsen och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget (ABL 10:29§). Revisorn får också enligt (ABL 10:32§) 32§ ”lämna sådana upplysningar som han anser att aktieägarna bör få kännedom om”¹⁶. I revisionsberättelsen kan revisorn genom olika förtydliganden framhålla olika brister i förvaltningen och otydligheter i förhållande till ”god redovisningssed” i årsredovisningen.

Viktigt att uppmärksamma vid revisionen är att revisionen syftar till att granska bolaget och inte de enskilda individerna i företaget. Revisorn har inte som huvuduppgift att avslöja oegentligheter i företaget och att bringa ekonomiska förbrytare inför skranket, förutom i vissa specifika fall.

3.3.1 Revisionsprocessen

Med utgångspunkt i uppdraget inleder revisorn arbetet med revisionen i tre steg; planering, granskning och rapportering. Planeringen syftar till att fastställa vad som ska granskas och hur pass ingående en granskning ska vara. Eftersom mängden transaktioner gör att alla inte låter sig undersökas måste ett urval ske. I detta sammanhang är principerna om risk och väsentlighet centrala¹⁷.

Riskanalysen kan antingen ses som en enskild företeelse som utförs en gång per år, eller som en dynamisk process med kontinuerlig uppdatering. Riskanalysen görs vanligen inom områden som kan komma att bli föremål för granskning och utöver det en övergripande riskanalys för hela uppdraget. Riskerna kan därefter indelas i olika typer, såsom inneboende

¹⁴ FAR, *FARs samlingsvolym* (2002), s. 1088

¹⁵ Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen* (1996), s. 54

¹⁶ ABL

¹⁷ FAR, *FARs samlingsvolym* (2002), s. 1122

risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk. Inneboende risk innebär en sannolikhet att det förekommer väsentliga fel eller missförhållanden i redovisning eller förvaltning. Kontrollrisk innebär i sin tur att de inneboende riskerna inte upptäcks och korrigeras av företagets interna kontrollsystem. Exempelvis datasystem, rapporteringsrutiner, organisation och personal för att förhindra fel eller missförhållanden. Slutligen innebär upptäcktsrisken sannolikheten för att väsentliga fel eller missförhållanden inte upptäcks vid revisionen¹⁸. Väsentlighetsanalysen kan sammanfattas med att fel betraktas som väsentliga om de är av sådan omfattning eller art att de, om de varit kända av en omdömesgill intressent, skulle påverka denne i dess beslut. Bedömningen av vad som i varje enskilt fall betraktas som väsentligt är upp till den enskilde revisorn att bedöma, utifrån erfarenhet och professionalism¹⁹. Hela denna analys innebär att revisorn måste skaffa sig information om företagets verksamhet, organisation, marknad, konkurrenssituation. God kännedom om företagets verksamhet olika system är därför av väsentligt värde för revisionen, något som kan vara intressant att beakta i den kommande diskussionen om oberoende.

Granskningen indelas i en granskning av årsredovisningen och en granskning av förvaltningen. Vid granskningen av årsredovisningen vidtas åtgärder som syftar till att undanröja de risker som analyserats under den ovan nämnda riskanalysen. Åtgärderna består i huvudsak av olika former av verifieringar som säkerställer att god redovisningssed har följts och att företaget lever upp till de rapportrutiner som finns. Granskningen av förvaltningen innebär en systematisk och planerlig granskning av rörelsens utveckling genom olika dokument som exempelvis styrelseprotokoll, budgetar, delårsrapporter, etc. Utöver detta gör revisorn olika former av bedömningar om företagets organisation, rutiner, system m.m. i huvudsak för att avgöra om företagets ledning har överblick över dessa och den ekonomiska situationen i sin helhet i företaget.

Slutmålet för revisionen är, som tidigare nämnts, att kunna leverera en revisionsberättelse vid kommande bolagsstämma. Rapporteringen är dock mer omfattande än denna revisionsberättelse, revisorn rapporterar hela tiden kontinuerligt muntligt och skriftligt till olika beslutsfattare inom det granskade företaget. De olika iakttagelser som revisorn gör under sin granskning påtalas där, företagets VD eller styrelse, som då får en möjlighet att åtgärda problemen²⁰.

3.4 Professionen

Enligt Sveiby (1986) består en kunskapsorganisations kärna av professionell kompetens. En professionell organisation är starkt beroende av denna professionella kompetens som utövas av olika yrkesgrupper. En yrkesgrupp kännetecknas i sin tur av att:

1. Den kontrollerar en viss kunskap, dvs. har kunskapsmonopol
2. Den har en lång grundutbildning och är beroende av en fortlöpande vidareutbildning.
3. Den har en för professionen internt normsystem med egna uppfattningar om kvalitet.
4. De är ofta beroende av närhet till forskning.
5. De har en egen yrkesetik, ofta dokumenterad i särskilda etikregler.
6. De har särskilda sammanslutningar för att utveckla yrkesidentitet.

¹⁸ Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen* (1996), s. 67

¹⁹ FAR, *FARs samlingsvolym* (2002), s. 1126

²⁰ FAR, *FARs samlingsvolym* (2002), s. 1124

7. De har vanligen ett personligt ansvar för sina åtgärder²¹.

Med utgångspunkt i denna modell skall vi nu analysera revisorsrollen för att konstatera om revisorn tillhör en yrkesgrupp med en stark professionell kompetens.

1. Inledningsvis kan konstateras att revisorn kanske inte besitter ett entydigt kunskapsmonopol inom sitt område. Revisorns faktiska kompetens består av en kombination av akademiska kunskaper i ämnen som handelsrätt, redovisning, skatterätt och företagsekonomi. Ämneskunskaper som i sig inte är unika. Det som verkligen skulle stå ut som revisorns unika kompetens är förmågan att utföra revision. Revisionskompetensen i kombination med de tidigare kunskaperna utgör en form av monopolkunskap som ingen annan yrkesgrupp på marknaden innehar.

2. Auktorisation av revisor förutsätter en mycket lång grundutbildning. För det första krävs en ekonomexamen med vissa specificerade ämneskrav. Därefter följer en praktik som omfattar fem års yrkesutövande i revisorsprofessionen. Efter en auktorisation kräver de förändringar som hela tiden inträffar på marknaden och inom redovisningsområdet en fortlöpande utbildning. Revisionsutbildningen är en egen industri med ständigt pågående kurser och seminarier.

3. Revisorerna har ett eget internt uppbyggt normsystem, där de själva debatterar begrepp som oberoende, tillit och kompetens. Uttryck som ”god revisionsred” och ”god revisorsred” är exempel på att interna normer långsamt har byggts upp inom revisorskåren. Det ger i övrigt revisorerna en större makt i samhället genom att de själva har tolkningsföreträde för dessa normer, samtidigt som det innebär en högre grad av oberoende.

4. Revisorn har en akademisk bakgrund, av detta följer en viss koppling till forskning. Revisorn måste kunna tolka och ta till sig nya ekonomiska modeller. Han bör också ha en förståelse för olika ekonomiska begrepp och kunna följa den akademiska ekonomiska debatten. Det är ingen slump att det vid revisorsorganisationernas grundande i USA fanns två revisorsorganisationer AAA (för de forskande redovisnings och revisionsakademikerna) och AIA (för praktikerna)²². I Sverige utexaminerades de första revisorerna vid Handelshögskolan i Stockholm. Detta illustrerar att en tydlig koppling tidigt fanns mellan den akademiska sfären och praktikerna.

5. Yrkesetikerna är väl utvecklade och finns nedtecknade i FARs regelverk. Den etiska kontrollen upprätthålls genom att det finns ett sanktionssystem inbyggt i regelverket i form av en disciplinkommitté som kan varna eller i värsta fall avstänga revisorer från vidare utövande av revisorsprofessionen. Huruvida varje enskild revisor sedan uppfattar alla de etiska dilemman han ställs inför är en annan fråga.

6. Revisorskåren har ett flertal olika sammanslutningar både på nationell nivå och global. I Sverige är den dominerande FAR (Föreningen för Auktoriserade Revisorer), i Europa FEE och globalt IFAC (International Federation of Accountants). Sammanslutningarna fyller funktionen av intressebevakare och garanter för en hög etisk nivå inom revisorskåren. Detta uppnås genom utvecklande av rekommendationer och etiska ramverk.

²¹ Bruzelius, LH & Skärvad, PH, *Integrerad organisationslära* (2000), s. 265

²² Schroeder, RG & Clark MW, *Financial Accounting Theory and Analysis* (2001), s. 5

7. Vad gäller det personliga ansvaret så har tidigare nämnts att brott mot etiska förhållningsregler leder till sanktioner via disciplinnämnden. Det föreligger också ett visst skadeståndsansvar för revisorn enligt ABL 15:2§²³, för skada som åsamkas bolaget uppsåtligen eller av oaktsamhet.

Vi kan alltså konstatera att revisorskåren är en yrkesgrupp med en hög grad av professionalitet. Fördelen med en hög professionalitet är att den ger gruppen makt, makt att t.ex. avgöra vad som är ”god revisorssed”. Därigenom ökar gruppens oberoende. Risken med den höga professionaliteten är att revisorer kan undgå berättigad kritik till skydd för skrälet²⁴. En dimension med tanken om en stark yrkesgrupp anser vi också vara att den inte enbart ger gruppen makt att vara oberoende. Den ger också ett psykologiskt stöd och integritet för den enskilde revisorn att våga visa ett större civilkurage och agera mer oberoende gentemot den granskade.

3.5 Revisorns rådgivning

3.5.1 Inledning

Revisorn har som tidigare nämnts inte enbart rollen som granskare, det ingår också i revisionsuppdraget att ge rådgivning. När rådgivningen sker inom ramen för revisionsuppdraget kallas den revisionsnära och när det handlar om en ren konsultation kallas den fristående rådgivning. Revisorsrollen har under en väldigt lång tid kombinerats med konsultrollen, men först i början på 1960-talet ifrågasattes lämpligheten i att kombinera dessa två metoder. I USA hade revisionsbyråerna uppvisat en expansion på områdena för administrativ konsultation och skattekonsultation. Kritikerna vid denna tidpunkt ville göra gällande att revisorns och revisorskårens oberoende kom i farozonen. Sedan dess har konsultverksamheten bland revisionsbyråerna ökat och en positivare syn på konsultverksamheten har kunnat urskiljas och detta framförallt i USA²⁵. På senare tid har det i USA uppkommit flera stora kriser kring revision och ifrågasättandet av revisorns oberoende har uppkommit. Därför är det viktigt att förstå vad revisorns rådgivning består av och hur det kan påverka oberoendet.

3.5.2 Definition av revisionsnära rådgivning

Revisionsrådgivning tillhör revisionsverksamheten och den är alltid tillåten. Revisorsnämnden kan förbjuda en revisor att tillhandahålla rådgivning som inte tillhör revisionsverksamheten. Revisorns möjlighet att åta sig uppdrag åt revisorskunden begränsas också av andra bestämmelser. Av jävsreglerna följer t.ex. att den som har hand om bolagets bokföring och redovisning inte kan vara revisor²⁶. Till revisionsrådgivningen anges råd som gäller redovisning, beskattningsrätt och till viss del organisationskonsultationer. Allt detta anses ingå i revisorns kärnkompetens.²⁷

²³ ABL

²⁴ Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen* (1996), s. 205

²⁵ Jägerhorn Reginald, *Revisorn som konsult och rådgivare* (1981), s. 1

²⁶ Prop 2000/01:146

²⁷ <http://www.far.se/doc/Naturligt.doc>

3.5.3 Definition av konsultation

Konsultation definieras som den till klienten riktade serviceverksamheten som inte utgör en del av den lagstadgade revisionsverksamheten. Det är underförstått att serviceverksamheten håller sig inom revisorernas kompetensområde och är förenlig med de etiska normerna på området. Många av argumenten för att revisorn inte ska ge rådgivning har inte sitt ursprung i rådgivningsuppdragens art eller karaktär utan grundar sig i att revisorn kommer alltför nära sin klient eller att revisorn deltar alltför aktivt i verksamheten. En annan vanlig invändning är att revisorn lär känna aktörerna eller beslutsfattarna alltför väl, eller att revisorn får för stor del av sina intäkter från klienten.

Räkenskapsrevision och konsultation kan överlappa varandra. När revisorn t.ex. utvärderar och bedömer den interna kontrollen identifieras ofta svagheter i företagets kontrollsystem och revisorn ger förslag på förbättringar i redovisningssystemet. Ofta leder rådgivning av detta slag till konsultuppdrag för revisorn. Uppfattningen hur omfattande detta konsultuppdrag måste vara för att inte betraktas som en del av revisorsverksamheten varierar. I samband med bokslutsgranskningen granskar revisorn ofta skattekostnader och skatteskulder också här finns risken att rådgivningsverksamheten övergår i skattekonsultation. Vid presentationen av årsrevisionen kan diskussionen också komma in på företagsorganisation och ändringsförslag kan presenteras. Detta leder till en sorts managementkonsultation. Ofta existerar bristande intern kontroll i små bolag och detta ökar behovet av revisionsinsatser. Speciell uppmärksamhet lägger revisorn ofta vid brister i redovisningsrapport- och kontrollrutiner²⁸.

3.5.4 Slutkommentar kring revisorns rådgivning

Utgångspunkten är att när revisorn ger rådgivning till klienten så kan ett förhållande uppstå där revisorn inte uppträder som en opartisk eller självständig granskare. Två förhållanden brukar framhållas. Det ena är att revisorn genom rådgivningen får ett affärsförhållande med revisorsklienten som inte avviker från andra affärsförhållanden. Revisorn riskerar härmed att få ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisorsklienten. Granskningen kan därmed påverkas och allmänhetens tilltro till granskningen. Det andra förhållandet är att revisorn kommer att granska gjorda bedömningar eller sitt eget arbete. Vid en omfattande rådgivning kan revisorn få ett påtagligt inflytande över det företag som skall granskas och detta är något som påverkar revisorns objektivitet vid granskningen liksom omgivningens förtroende för revisorn. På senare tid har revisionsbyråerna underprissat revisionsuppdragen för att kunna få ut mer pengar på de mer lönsamma konsulttjänsterna. Detta kan på sikt skada revisionens kvalitet. Det kan därmed finnas goda skäl för att inte tillåta att revisorerna bistår klienterna med andra uppdrag än revision och revisionsrådgivning. En annan vinkling är att revisorn genom att bistå företaget med annan rådgivning och genom många kontakter med företaget så förbättras revisorns kännedom om företaget. Detta ger revisorn större möjlighet att identifiera problem i företaget och bättre insikt i var fel i redovisningen och förvaltningen finns någonstans. En utgångspunkt i debatten har varit att revisorns oberoende hotas. Många undersökningar visar dock att så inte är fallet²⁹. Dessutom kan det finnas krav från intressenterna t.ex. aktieägare, borgenärer och de anställda att företaget får kompetent rådgivning från någon med insyn i företagets förhållande.

²⁸ Langsted Bo Lars (1999), "Revisorns kompetens och oberoende" *Balans*, nr 2, s.22 ff.

²⁹ Jägerhorn Reginald, *Revisorn som konsult och rådgivare* (1981), s. 8-9

Många små och medelstora företag saknar egen företagsekonomisk kompetens inom t.ex. revision, organisation och beskattning och därför har de ett stort behov av att få denna kompetensen externt. För företaget innebär det ofta en kostnadsbesparing att vända sig till revisorn för rådgivning inom andra områden än revisionsverksamheten. Till företag i glesbygd finns det ibland inte några realistiska alternativ till den rådgivningen som den egna revisorn kan ge. Förhållanden av ovan nämnda slag får dock inte innebära att kraven på oberoendet minskar.³⁰

³⁰ Prop 2000/01:146

4 Oberoendet

4.1 Inledning

Oberoendet är en egenskap som i sig till viss del konstituerar revisorsrollen. Lagstiftning och praxis utgår från att revisorn ska vara oberoende. Utan ett synbart och faktiskt oberoende är det intygande som revisorn gör efter sin granskning utan betydelse. Debatten i ämnet har blossat upp i ljuset av skandaler som Enron och Worldcom, där revisorerna spelat en aktiv roll i företagens kriminella förvaltning och redovisning. Vi har tidigare poängterat den samhällsviktiga funktion, som revisorn utgör och det är naturligt att allmänhet och samhälle ställer sig frågande inför revisorernas roll utifrån en allmän tolkning av begreppet oberoende.

Vi kan då givetvis ställa oss frågan, vad är egentligen definitionen på begreppet oberoende? Vad ska revisorn egentligen vara oberoende emot? Hur mäts oberoendet? I vems ögon ska revisorn verka oberoende? Hur säkerställer revisorn sitt oberoende? Vi ska försöka besvara några av de här frågeställningarna i detta kapitel.

4.2 Oberoendedefinitionen

Det är svårt att ge en exakt definition av begreppet oberoende. Svenska Akademiens ordlista ger en klar semantisk förklaring till begreppet. Enligt denna betyder ordet oberoende: ”oavhängig, fri, självständig, särskilt i fråga om ekonomiska förhållanden”³¹. Denna definition ger emellertid inte en klar innebörd om ordets fulla betydelse i ekonomiska sammanhang och speciellt inte i förhållande till revisorns roll och funktion. Pga. begreppets komplexitet måste vi utgå från en mer djupgående definition.

I en mer djupgående diskussion i ämnet är det intressant att utgå från varför ett begrepp som oberoende är viktigt. Nära knutet till begreppet oberoende är begreppet förtroende. Revisorsuppdraget är ett förtroendeuppdrag, ställt till revisorn av en uppdragsgivare som förväntar sig en professionell hållning från revisorn i dennes granskning. I denna professionalism ingår att leva upp till höga etiska krav på opartiskhet och självständighet i förhållande till den granskade. Oberoendet gentemot den granskade måste vara ovillkorligt. I förhållande till uppdragsgivaren finns också en oberoendeaspekt. Den hänger samman med att revisorn inte kan låta sin integritet äventyras. Denna integritet ger yrkesgruppen respekt, makt och förtroende för att lösa sin uppgift, att vara en oberoende granskare. Detta innebär exempelvis att ett visst arvodesbelopp inte kan fastställas i förväg, varefter revisorn sedan ska anpassa sitt uppdrag, då detta skulle hota granskningens kvalitet och i förlängningen professionens trovärdighet³².

Att uppskatta oberoendet kvantitativt eller att objektivet mäta det, är naturligtvis omöjligt. Oberoende är en kvalitativ och graderad egenskap. Revisorn är mer eller mindre oberoende, men att fastställa ett absolut oberoende är omöjligt, då det handlar om mellanmänniska förbindelser. Enligt beskrivningen nedan, används emellertid olika principer för att minska

³¹ SAOL

³² Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen* (1996), s. 62, 120

hoten mot oberoendet. Diskussionen och lagstiftningen har valt att tala om opartiskhet och självständighet istället. Med detta menas att stå fri och självständig mot den som granskas och alla som kan ha intressen av resultatet för revisionen. Dessutom har begreppet objektiv tillförts för att ytterligare betona oberoendet³³.

4.2 Faktiskt och synbart oberoende

Revisorns oberoende kan indelas i två former av opartiskhet och självständighet. Först och främst den faktiska opartiskheten och självständigheten, som innebär hans eller hennes förmåga att ta hänsyn till alla faktorer som är av betydelse för granskningsuppdraget, men inte ta hänsyn till andra. Dels den synbara opartiskheten och oberoendet, som innebär att man tar hänsyn till samhällets och näringslivets allmänna tilltro till revisorsprofessionen. Det senare innebär att det inte får förekomma några omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet. I den nya revisorslagen framförs krav som tillsammans med kompletterande bestämmelser, läs ”god revisorssed”, som så långt som möjligt ska garantera den synbara och den faktiska opartiskheten och självständigheten. Begreppen är inlånade från IFACs ”Code of Ethics for Professional Accountants” där talas om ”independence in fact” och ”independence in appearance”³⁴.

4.3 Oberoendets intressenter

För vem är oberoendet i revisionen egentligen viktigt? Vilken relevans har revisionen för olika intressenter? Intressant i denna diskussion är att utgå från modellen revisor – uppdragsgivare – granskad. Oberoendet är först och främst viktigt för uppdragsgivaren, dvs. ägarna av det granskade företaget som representeras på stämman. Filip Cassel väljer i sin bok ”Den Reviderade Revisorsrollen” att illustrera behovet av revision med ”den generaliserade uppdragsgivaren”. Denna indelas i sin tur i ett samhällligt perspektiv och ett organisatoriskt. I det samhällliga perspektivet utgår ovannämnda författare från en marknadsekonomi. I denna ekonomi där investerare och skattebetalare ställer resurser till bolagsstämmors och regeringars förfogande, finns det en naturlig tveksamhet att överlämna resurser utan någon form av garanti för att ansvar utkrävs och att återrapportering sker. Revisorn uppfyller funktionen som garant för att ansvaret utkrävs och att återrapporteringen fungerar. Skulle revisionen inte förekomma, finns en stor sannolikhet att vilseledande och felaktig information skulle nå ut till marknaden i allt högre utsträckning. I förlängningen skulle detta leda till en ökande misstro mellan aktörerna på marknaden och slutligen skulle den upphöra att fungera³⁵.

Ponera nu att vi behåller revisionen men utelämnar oberoendet. Detta skulle i ett samhällsperspektiv förmodligen leda till att marknaden kunde fungera, men med en allt högre grad av misstro från marknadens aktörer. Även en sådan marknad skulle förmodligen kollapsa då all producerad ekonomisk information endast skulle betraktas som partsinlagor på marknaden.

I ett organisationsperspektiv bör det ligga i huvudmannens intresse att den verkställande delen av bolaget återrapporterar så att denna information kan användas till ansvarsutkrävande.

³³ Prop 2000/01:146

³⁴ Prop 2000/01:146

³⁵ Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen* (1996), s. 110

Ibland uppstår emellertid komplikationen att uppdragsgivaren är tämligen ointresserad av att granskaren ger en rättvisande och fullständig bild i uppdraget. Exempelvis då ett bolags stämma utgörs av en ägare, kan ägaren välja att avstå från eventuella effektivitetsvinster inom företagets förvaltning.

Vad gäller oberoendet så hänger de mest avgörande frågorna samman med vissa svagheter hos uppdragsgivaren. Bland annat är förväntningsgapet en punkt som kan ge upphov till problem. Problemet är tvådelat, å ena sidan finns ett problem när uppdragsgivaren inte kan visa tillräcklig respekt för revisorns oberoende utan vill detaljstyra uppdraget, å andra sidan kan uppdragsgivaren ibland vara alltför otydlig i sina berättigade krav på tilläggsuppdrag från revisorn, eftersom en rädsla finns för att riskera revisorns oberoende.

Anta att även i det organisatoriska perspektivet ifrågasätts oberoendet, av någon anledning. Då skulle den information som en ägare använder för ansvarsutkrävande utav den verkställande funktionen, betraktas med en växande misstänksamhet. Det skulle heller inte kunna säkerställas att förvaltningen skett tillfredställande. Detta skulle leda till att den delegering av makt som utgör grunden för aktiebolaget inte skulle fungera. Vi skulle vara tvungna att gå tillbaka till ägarstrukturer som inte skulle vara effektiva och tidsenliga för det stora antal beslut som fattas i moderna företags förvaltning³⁶.

När oberoendet diskuteras är det viktigt att veta vems intresse som är skyddsvärt, dvs. för vem är det viktigt att revisorn upprätthåller ett oberoende. Det har i debatten påtalats att revisorernas tillsynsmyndigheter inte behärskar distinktionen mellan vem som ska skyddas. I EU rekommendationen talas om "a reasonable and informed third party"³⁷. Dvs. oberoendet skall riktas mot en part som förstår problemen och kan göra den avvägning, som revisorn själv gör av sitt oberoende inom analysmodellens ram. Oberoendefrågeställningen riktar sig alltså inte emot gemene man på gatan. Därmed kan tanken på en synbar opartiskhet och självständighet urholkas, eftersom en välinformerad part måste förutsättas känna till de faktiska förhållandena. Lagstiftaren har emellertid ansett att hela samhället måste känna förtroende för revisorn och därigenom bibehålls tanken med ett synbart oberoende, även om tyngdpunkten förskjuts mot det faktiska oberoendet.

4.4 Förväntningsgapet

Grundläggande för frågan om förväntningsgap eller det närliggande begreppet informationsgap som det också kallas är att det råder en diskrepans mellan vad den granskade förväntar sig att revisionen ska vara till för och revisorns intentioner.

Många revisorer anser att alla de krav som ställs på revisorn är oförenliga och oöverstigliga. Exempelvis detta citat från Balans:

En revisor ska till 110 procent vara oberoende av varje intresse som på minsta sätt kan ha inflytande på hans handlingsätt. En revisor ska känna sin klients verksamhet i grunden och kunna avslöja försök till bedrägerier redan innan tanken härom föds hos den potentielle brottslingen. En revisor ska ha ett etiskt förhållningssätt till sin uppgift och vara besjälad av etiska värden i en

³⁶ Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen* (1996), s. 110

³⁷ Holmquist Bengt (2001), "Revisorn, oberoendet och analysmodellen", *Balans*, nr 10, s. 22 ff.

sådan grad att han bättre än lagstiftaren kan värdera behovet av information hos omvärlden och kan agera bättre än vad lagarna kräver. Kort sagt: en revisor ska inte vara av denna världen³⁸.

Det finns en förväntan ibland många uppdragsgivare att revisorn ska upptäcka och tillse att regler följs. Detta görs ju givetvis inom ramen för god revisionsred, men revisorn har i huvudsak till uppgift att anmärka eventuella fel och därefter är det den verkställande funktionen i företaget som skall tillse att åtgärder vidtas så att en ren revisionsberättelse kan lämnas. Ett vanlig förklaring till detta är att revisorn ses som en del av företagets internkontroll, dvs. revisorns funktion som oberoende granskare har helt missförstått³⁹.

Det finns dessutom ett förväntningsgap från den granskades sida. Företag uttrycker sig ofta om "vår revisor", vilket antyder att revisorn är en del av företagsledningsfunktionen, vilket ju är helt missvisande. Detta intryck förstärks också genom att den som ofta i praktiken sköter upphandlingen utav revisorn är ekonomichefen i företaget. Det finns även vid vissa tillfällen förväntningar på revisorn att han ska kunna företräda klienten i skattemål etc. Vilket analysmodellen exempelvis på ett tydligt sätt säger utgör ett hot mot oberoendet⁴⁰.

Övriga intressenter i samhället uppvisar också olika förväntningsgap. Som ett exempel, är det svårt att se skillnaden mellan att revidera och att redovisa. I detta ligger att revisorn ses som en expert med en högre expertis än exempelvis en kamrer. Därför ses revisorns påskrift som en försäkringspremie för att sifferhanteringen är riktigt gjord. Ibland anser också klienterna att revisionsarvodet är ett dyrt "nödvändigt ont" och att revisorns kompetens därför bör utnyttjas utöver hans egentliga uppgift. Klienten anser därför att revisorn ska lösa de svårare bokföringsfrågorna, "så blir allting rätt från början". I detta ligger tanken att ju högre grad av expertis desto mer korrekt blir årsredovisningen, och intressenterna väljer då att inte se årsredovisningen som en partsinlaga. Dras detta resonemang till sin spets så behövs ju ingen revision, utan endast en högre grad av expertis⁴¹.

Allra tydligast kommer allmänhetens syn på revisorer till uttryck vid olika former av ekonomiska kriser. Det anses då att revisorer i mycket högre grad bör slå larm, åtgärda upptäckta fel, etc.

4.5 Krav på revisorns oberoende

Oberoendet kan hotas av ett antal olika faktorer och de kommer alla till uttryck på olika vis i 21§ i Revisorslagen. Revisorn har enligt en presumptionsregel alltid bevisbördan för att revisionen utförs självständigt och opartiskt och att det inte förekommer några hot mot oberoendet⁴². Här följer en närmare definition av de olika hot som kan uppstå, men som inte får förekomma om revisorn ska kunna betrakta sig som oberoende.

³⁸ Langsted Bo Lars (1999), "Revisorns kompetens och oberoende" *Balans*, nr 2, s.22 ff.

³⁹ Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen* (1996), s. 190

⁴⁰ Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen* (1996), s. 198

⁴¹ Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen* (1996), s. 199

⁴² Prop 2000/01:146

Ekonomiskt

Detta innebär en omständighet som medför att revisorn eller någon i revisionsgruppen har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet. Detta kallas också egenintressehot. Det kan innebära att revisorn har affärsmässiga band till den granskade eller att revisorn utför fristående rådgivning till en klient som ligger utanför den revisionsnära verksamheten. I lagens förarbeten nämns också att deltagande i gemensamma projekt, gemensamma investeringar och andra liknande förehavanden kan ge upphov till egenintressehot. Detsamma gäller också om närstående till revisorn har liknande intressen hos en klient. Nära knutet till detta hot är också frågan om olika sidoverksamheter. Revisorn får inte bedriva affärsverksamhet som kan leda till att hans opartiskhet eller självständighet kan ifrågasättas.

Juridiskt

Om revisorn företräder en klient i en process eller sköter dennes kontakter med skattemyndigheten, leder detta till att revisorns opartiskhet kan komma att ifrågasättas. Revisorn får ju inte på något vis delta i den granskades förvaltning och därmed identifiera sig med företaget, vilket är risken vid en eventuell rättslig tvist.

Socialt

Om revisorn har nära personliga relationer med den granskade kan detta göra att revisorn identifierar sig med den granskades intressen, vilket ju minskar förtroendet för revisorn som en opartisk granskare. Enligt en del av våra intervjuade källor är detta ett av de vanligaste identifierbara hoten. Det är också vanligt att revisorn arbetar under långa perioder med en och samma klient vilket ofta leder till vänskap. Det är emellertid naturligtvis svårt att avgöra och identifiera var gränsen går. När uppstår exempelvis vänskap? Är detta alltid ett hot om inga avgörande värderingsfrågor förekommer och revisorn genom exempelvis andrahands granskning har försäkrat sig om att ett personligt förhållande inte påverkar.

Psykologiskt

Revisorn kan givetvis utsättas för direkta hot eller andra former av påtryckningar, som påverkar oberoendet. Hoten kan komma från klienten själv eller utifrån. Det är emellertid mycket ovanligt och sällan förekommande i Sverige.

En annan aspekt på det psykologiska planet är revisorns förmåga att upprätthålla ett civilturage gentemot den granskade. Detta är kanske den svåraste formen av hur oberoendet ska upprätthållas. Vissa kritiker har framhållit att lagstiftningen präglas av att ett sorts konsensusförhållande råder i samhället. Konflikter förväntas inte uppkomma. En mer realistisk bild, är att det inte saknas intresse för dålig revision. I detta samhälle finns det också ett utrymme för dåliga revisorer som inte vågar ta en konflikt med den granskade och fullständig konsensus råder inte mellan alla parter. Därför är behovet av civilturage så mycket större.

5 Principer för att säkerställa oberoendet

5.1 Analysmodellen

1995 publicerade den europeiska revisorsfederationen FEE en analysmodell för prövning av revisorns oberoende. Modellen byggde på en likartad analysmodell som redan hade börjat tillämpas av revisorsorganisationerna i Storbritannien. 1996 publicerade EU-kommissionen en bok om revisorers roll, ställning och ansvar. En kommitté inrättades också för revisorsfrågor med representanter från medlemsstaterna och revisorsprofessionen. Europaparlamentet tryckte på för att man med utgångspunkt från EU-kommissionens bok, måste införa regler för revisorers oberoende på EU-nivå. Europaparlamentet gav därefter i uppdrag åt FEE att utveckla en gemensam kärna av etiska regler för medlemsorganisationerna. 1998 överlämnade FEE sin rapport till kommissionen. FEEs förslag till analysmodell har sedan utvecklats av kommissionen i ett rekommendationsförslag.

Även den internationella revisorsorganisationen IAFC har arbetat med oberoendefrågor de senaste åren. 2001 bildade IAFC ett nytt avsnitt om oberoende inom organisationens etikregler som innehåller en analysmodell som motsvarar den modell som finns i förslaget till EU-rekommendationen. Den amerikanska finansinspektionen SECs arbete med oberoendefrågor har också påverkat den internationella utvecklingen. 1996 tillsattes i Sverige Revisionsbolagsutredningen som fick i uppgift att undersöka om det fanns anledning att begränsa rätten för revisorer att ge rådgivning till klienter. Utredningsarbetet ledde fram till den nya revisorslagen som började gälla den 1 januari 2002.

Både EU och den svenska lagstiftaren har valt analysmodellen framför förbudskataloger. Genom att införa analysmodellen tas ett steg i riktningen mot en harmonisering av synen på oberoendefrågor inom EU. EU-rekommendationen innehåller endast minimiregler och detta innebär att enskilda medlemsländer kan utforma strängare nationella regler. Dock finns risken att en enhetlig kärna av oberoende regler förloras om varje land inför sina egna nationella regler.

5.1.1 Den nya revisorslagen

Den analysmodell som används i Sverige liknar väldigt mycket den analysmodell som EU-kommissionen arbetat fram. Sverige blir det första land som använder analysmodellen i lagstiftningen för att pröva revisorns opartiskhet och självständighet. Den svenska revisorslagen och dess förarbeten ger dock begränsad vägledning om hur modellen skall tillämpas i praktiken. Förarbetena hänvisar också till EU:s regler som i likhet med IAFCs regler är väldigt detaljerade och de ger en bättre vägledning i den praktiska tillämpningen än svenska regler. EU-reglerna är minimiregler och svenska revisorer måste därför beakta eventuella avvikelser som kan motiveras av typiska svenska förhållanden. I den nya revisorslagen tydliggörs revisionsbranschens traditionella sätt att arbeta och detta måste ses som ett framsteg för revisorsbranschen och näringslivet.

Tyngdpunkten i den gamla lagen låg i att samhället kunde identifiera direkt synbara förhållanden när revisorn inte var oberoende. I den nya lagen ligger tyngdpunkten på

revisorernas förmåga och vilja att faktiskt utföra det enskilda revisorsuppdraget med opartiskhet och självständighet. Konsekvensen av den nya lagen blir att revisorn nu kan åta sig ett uppdrag oavsett hur det uppfattas av allmänheten om det vid en bedömning inte finns anledning att ifrågasätta revisorernas opartiskhet och självständighet. Lagstiftaren har därmed gett revisorn tillit att hantera oberoendefrågorna på ett korrekt sätt. Detta kräver att revisorn dokumenterar sin analys av förekommande hot mot opartiskheten och självständigheten så att samhället genom Revisorsnämnden och domstolarna i efterhand kan kontrollera att revisorn verkligen lever upp till förtroendet. Konsekvensen om revisorn inte lever upp till kraven är i första hand disciplinära och skadeståndsrättsliga sanktioner och i värsta fall förbud mot att fortsätta utöva revisorsyrket. De långsiktiga konsekvenserna av försummelse och misstag från revisorn riskerar att skada revisorn mer än vad han eller hon skulle kunna vinna på att avsiktligt åsidosätta de regler och krav som ställs på revisorsverksamheten. Detta leder till att revisorerna tar oberoende frågorna på största allvar. En rätt tillämpad analysmodell är ett hjälpmedel både för revisorerna, revisorsföretagen och Revisorsnämnden att hantera oberoendefrågorna och att hanteringen blir trovärdig. För att detta skall uppnås krävs dock att de berörda parterna hanterar oberoendemodellen på det sätt som lagstiftaren har tänkt sig.

5.1.2 En beskrivning av analysmodellen

Analysmodellen byggs upp av tre olika steg:

- 1) Identifiering av omständigheter som kan utgöra hot mot revisorernas självständighet eller opartiskhet.
- 2) Bedömning i det enskilda fallet om det finns anledning att ifrågasätta revisorernas förmåga eller vilja att genomföra uppdraget med opartiskhet och självständighet.
- 3) Prövningen måste dokumenteras

Sedan skall hänsyn tas till förtroendestärkande åtgärder som exempelvis kvalitetssäkring eller externa kontrollåtgärder.

För att revisorernas opartiskhet och självständighet skall kunna bevaras ställs vissa krav på organisationen hos ett revisorsföretag. Faktorer som är viktiga är framför allt kvalitetssäkrande åtgärder. En god byråorganisation kan upptäcka hot mot revisorernas oberoende och detta dokumenteras och åtgärdas så bra som möjligt. Det är viktigt att skapa ett bra kontrollsystem och rutiner i byrån angående oberoendefrågor, dokumenterade interna och externa kvalitetssäkringssystem och även en organisationsstruktur där revisorsverksamheten är åtskild övrig sidoverksamhet.

5.1.3 Identifiering av förtroendeskadliga förhållanden

Inledningsvis måste revisorn identifiera de hot som kan finnas mot opartiskhet och självständighet i uppdraget. Här följer en presentation och definition av de fem viktigaste hoten.

Egenintressehot

Ett egenintressehot finns om revisorn eller någon annan person i den revisorsgrupp där revisorn är verksam har indirekta eller direkta ekonomiska intressen hos klienten. Ett direkt ekonomiskt intresse kan utgöras av att revisorn har affärsmässiga relationer till klienten. Dessa affärsmässiga band kan sedan påverka revisorernas opartiskhet och självständighet.

Exempel kan vara att revisorn har affärsmässiga relationer med klienten utöver revisionsuppdraget och med detta menas t.ex. innehav eller handel med klientens värdepapper, deltagande i gemensamma projekt eller investeringar. Andra exempel kan vara när revisorn har gått i borgen eller gett revisorsklienten ett lån. Egenintresse kan också vara att revisionsbyrån står i ett ekonomiskt förhållande till klienten. Exempel på detta är när konsultarvodena bidrar till en stor del av inkomsterna i jämförelse med revisionsuppdraget. Ett hot existerar också om det arvode revisorn får är relaterat till företagets resultat. Vidare får revisorn inte heller ta anställning hos revisorsklienten för då existerar också ett hot mot egenintresset. Det finns också indirekta hot mot egenintresset. Exempel är när en till revisorn nära stående person har ekonomiska intressen eller affärsrelationer till revisorsklienten. Indirekt intresse existerar också om revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som äger andelar hos revisorsklienten.

Självgranskningshot

Självgranskning innebär att den som skall granska något redan i förväg eller i något annat sammanhang har tagit ställning till det som skall granskas. Detta innebär ett hot mot revisorns självständighet och opartiskhet. Ett hot existerar också om revisorn eller någon annan i revisorsgruppen har givit råd angående något som revisorn själv skall granska. Revisorn lämnar ofta råd, regler och rekommendationer och svarar på hur dessa regler skall tillämpas i vissa situationer. Detta kan också ge upphov till hot. Självgranskningshot föreligger också om revisorn har varit anställd hos klienten. Indirekta hot måste också beaktas och detta kan vara att en person i revisorsgruppen är delaktig i klientföretagets ledning eller på något annat sätt har varit aktiv i det arbete som revisorn skall granska. En annan typ av självgranskningshot kan vara att revisorn eller någon annan person i revisorsgruppen gjort ett ställningstagande som revisorn måste pröva som ett led i granskningsuppdraget.

Detta problemet var mycket vanligt innan den nya revisorslagen infördes. Nu tydliggörs det klart med den nya revisorslagen att en revisor inte får utföra konsulttjänster och samtidigt revidera bolaget. En del större byråer har löst problemet genom att de delat upp konsulttjänsterna i ett bolag och revisionen i ett annat bolag.

Partställningshot

Detta innebär att revisorn eller någon annan i revisorsgruppen har uppträtt för eller emot revisorsklienten uppfattning i en rättslig eller ekonomisk fråga. Ett exempel är när revisorn uppträder som biträde till klienten i ett skattemål med skattemyndigheten eller i en skatteprocess. Ett annat exempel är när revisorn företräder klienten när det gäller förvärv eller försäljning av företagets redovisade tillgångar. Revisorn måste dock ha haft i uppdrag att tala för revisorsklientens sak. Det räcker inte att revisorn enbart har vidarebefodrat uppgifter till skattemyndigheten och ett partställningshot existerar inte heller om revisorn ger råd till klienten hur denna skall lägga upp sin talan.

Vänskapshot

Om revisorn eller någon annan i revisorsgruppen har personliga relationer med revisorsklienten kan vänskapshot existera. Detta minskar förtroendet för revisorn och ett hot mot självständighet och opartiskhet föreligger. Vänskapshot finns också om revisorn har nära relationer med personer i revisorsklientens ledning, VD och andra ledande personer inom revisorsklienten. Med personliga relationer menas t.ex. mångårig vänskap eller ofta förekommande sociala kontakter. Även indirekta kontakter genom någon nära anhörig kan uppge vänskapshot. Ett hot kan också existera om revisorn eller någon av revisorns medhjälpare haft ett uppdrag åt klienten under många år.

Skrämselhot

Med detta menas hot eller påtryckningar från revisorsklienten eller någon annan person som ger revisorn obehagskänslor. Detta kommer då att påverka revisorns självständighet och opartiskhet. Efter intervjuer med ett flertal revisorer så inser vi att skrämselhot inte är särskilt vanligt förekommande i Sverige. Det har förekommit i några enstaka fall.

Generalklausulen

Detta innebär att revisorn skall avstå från uppdraget om hot föreligger som inte går att placera inom någon av ovanstående kategorier men som ändå utgör ett hot mot revisorns självständighet och opartiskhet.

5.1.4 Eliminering av förtroendskadliga förhållanden

Antagandet om att en revisor måste avböja eller avstå från uppdraget om hot föreligger mot revisorns självständighet eller opartiskhet, kan brytas och avfärdas under vissa omständigheter. Om det inte finns anledning att ifrågasätta självständigheten och opartiskheten i uppdraget behöver revisorn inte avstå från uppdraget. Om åtgärder kan vidtas så att hoten mot självständigheten och opartiskheten försvinner behöver revisorn inte heller avböja eller avstå från uppdraget.

Motåtgärder

Revisorn behöver inte avsäga eller avböja uppdraget om han eller hon kan visa på motåtgärder som gör att självständigheten och opartiskheten inte behöver ifrågasättas. Vilken eller vilka åtgärder som behövs beror på det hot som existerar i den speciella situationen. Vissa slag av beroende kan inte åtgärdas genom motåtgärder.

Informativa åtgärder

I vissa fall kan informativa åtgärder vara tillräckliga. I ett fall om t.ex. självgranskningshot kan revisorn redogöra för sitt ställningstagande i fallet och anledningen till ställningstagandet.

Byråinterna åtgärder

Detta är en typ av motåtgärder som utvecklas internt inom revisionsbolagen. De byråinterna åtgärderna beskrivs mer utförligt i avsnitt 5.4.

Externa åtgärder

Ibland är interna kontrollåtgärder inte tillräckliga. Om revisorn eller någon i revisorsgruppen har gett råd angående ett granskningsuppdrag då är endast externa kontrollåtgärder möjliga för att revisorn skall kunna utföra uppdraget med självständighet och opartiskhet. T.ex. att en annan revisor utanför revisionsgruppen får granska uppdraget och ge en andra åsikt. Räcker inte åtgärderna för att försäkra revisorn om självständigheten och opartiskheten måste revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.

En revisor kan ansöka om förhandsbesked hos Revisorsnämnden om revisorn tror att något kan påverka oberoendet i uppdraget. Revisorsnämnden kan uttala sig om:

- En viss omständighet eller ett visst uppdrag utgör ett hot mot revisorns oberoende
- Om de åtgärder som revisorn avser att anta är tillräckliga för att bevara oberoendet

Hotens svårighetsgrad och val av motåtgärder

Behovet av motåtgärder är relaterade till hotets svårighetsgrad. När det gäller självgranskningshotet som är det vanligaste hotet måste generella åtgärder som interna instruktioner och kvalitetssäkrande åtgärder vidtas. Om rådgivningen är av liten karaktär och rådgivningen inte kräver efterarbeten och uppföljning från rådgivarens sida bör generella åtgärder vara tillräckliga. Generella åtgärder bör även vara tillräckliga när rådgivningen är av större omfattning och kräver planering, men behandlar en fråga som inte är viktig ur granskningsynpunkt eller klientsynpunkt. Särskilda motåtgärder bör dock krävas om frågan är viktig. Skulle rådgivningen behandla en fråga av standardkaraktär bör revisorn förvissa sig om att rådet som har lämnats är av någon med tillräcklig kompetens inom området. Om revisorn känner sig osäker inför detta kan råd inhämtas antingen internt eller externt.

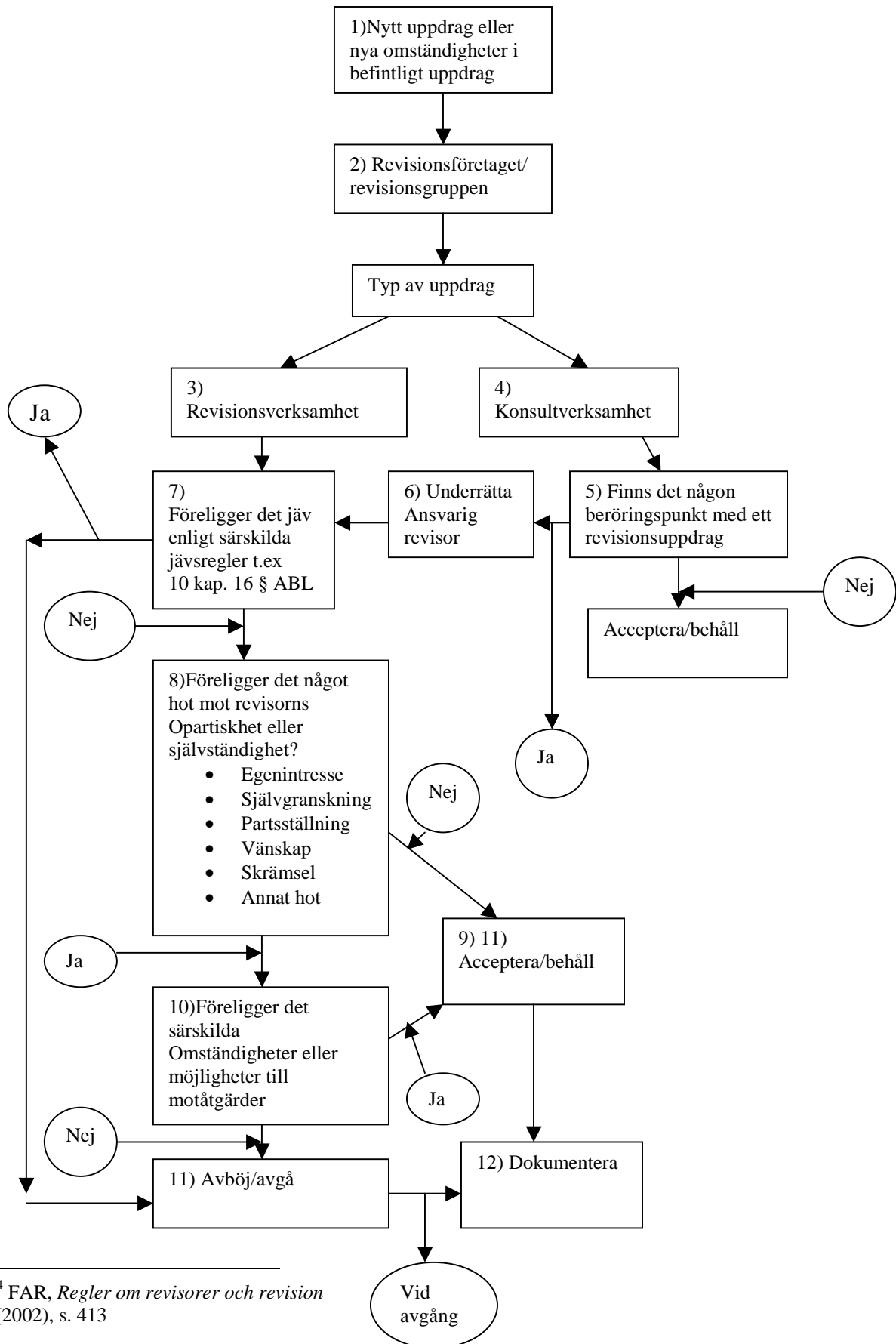
5.1.5 Analysen dokumenteras

Analysmodellen innehåller även en skyldighet för revisorn att dokumenterar de övervägande revisorn har gjort vid analysen. Av dokumentationen bör framgå vilka omständigheter som har identifierats som påverkar oberoendet. Det bör även påpekas vilka åtgärder som vidtagits för att minska beroendet. Dokumentationen bör ske fortlöpande. Dokumentationen som härrör sig till ett visst uppdrag bör färdigställas i samband med att revisorn avger sitt utlåtande. I all revision ingår numera olika former av datasystem. Dessa används oftast för dokumentationen under uppdragen. I de senaste versionerna av revisionsprogrammen finns exempelvis analysmodellen inlagd som mallar i planeringsfasen, vilket underlättar dokumentationen⁴³.

⁴³ FAR, *Regler om revisorer och revision* (2002), s. 408-425

Här följer ett grafiskt flödesschema på hur analysmodellen är tänkt att fungera för att säkerställa att revisorn verkligen har uppnått en säker grad av oberoende.

Flödesschema⁴⁴



⁴⁴ FAR, Regler om revisorer och revision (2002), s. 413

Beskrivning av flödeschemat

- 1 Ett nytt uppdrag eller nya omständigheter i ett befintligt uppdrag kommer in till revisionsföretaget eller revisionsgruppen och detta uppdrag kan vara av karaktären att det kan påverka oberoendet.
- 2 Med revisionsgrupp avses en grupp företag i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som p.g.a. ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap.
- 3 Med revisionsverksamhet menas granskning av förvaltning eller ekonomisk information som skall utföras enligt författning, stadgar eller avtal och som kommer att bilda en rapport, intyg eller någon annan handling som är avsedd även för andra än uppdragsgivaren.
- 4 Konsultverksamhet avser alla andra uppdrag som inte har att göra med revisionsverksamhet.
- 5 Ett konsultuppdrag kan påverka förtroendet för revisorns oberoende i ett befintligt revisionsuppdrag inom revisionsföretaget eller revisionsgruppen. Detta måste undersökas och kontrolleras.
- 6 Prövningen måste göras av revisorn eftersom revisorn skall vara opartisk och självständig i sitt revisionsuppdrag. Det måste finnas rutiner inom revisionsföretaget eller revisionsgruppen som leder till att uppdrag som kan påverka ett befintligt revisionsuppdrag rapporteras till berörd revisor.
- 7 I aktiebolagslagen och andra lagar finns jävskataloger och där anges när en person är jävig som revisor. Om jäv föreligger får personen inte utses till revisor i företaget. Skulle personen redan vara utsedd till revisor blir han eller hon pga. jävet inte behörig att fortsätta uppdraget. Jäven i aktiebolagslagen och andra lagar kan inte åtgärdas genom motåtgärder från revisorn eller revisionsföretagets sida.
- 8 En prövning skall göras om hot mot revisorns självständighet och opartiskhet existerar. En närmare beskrivning av hoten redovisas ovan.
- 9 Om inget hot finns enligt ovan kan uppdraget accepteras. Oberoendeprovningen ska dokumenteras.
- 10 Finns något eller några av hoten enligt ovan skall styrkan i hoten bedömas. Oberoendeprovningen enligt 8 och 10 skall göras av revisorn med utgångspunkt från en tredje man som har insikt om alla relevanta omständigheter och kan förväntas bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt. Motåtgärder används för att beroendet skall försvinna.
- 11 Om det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet om uppdraget accepteras skall det avböjas/avsägas. Annars kan det accepteras.
- 12 Accepteras, avböjs eller avsägs uppdraget skall analysen dokumenteras.

5.2 God sed

Vi har tidigare konstaterat att ett krav för en stark professionell yrkesgrupp är en gemensam yrkesetik. Regelverk och disciplinära strukturer som är utformade av professionella organisationer är en del av ett system för att skydda publika intressen mot att individer agerar i egenintresse. Dessa strukturer utvecklas inom organisationen och inte genom yttre tryck. Det är viktigt för professionella organisationer att ha effektiva strukturer för att förhindra uppträdanden som är emot det publika intresset av en kvalitativ revision. Inom revisorskåren tar den sig bland annat uttryck i god revisorssed. Lagstiftningen kring revisorn och revision är en ramlagstiftning vilken utvecklas genom normativa hänvisningar till olika former av ”god sed”. Vilken är då denna goda sed och hur ställer den sig till oberoende problematiken?

Först måste det konstateras att god sed och etablerad sed inte är samma sak. Den som avgör vad den konkreta innebörden av god sed innebär, är professionen, vid god revisors- och revisions sed FAR⁴⁵, samt vid god redovisningssed redovisningsrådet. Det är alltså upp till revisorerna själva att etablera den goda revisions- och revisorsseden.

De i lagtexten förekommande begreppen är:

- god revisorssed, vilket innebär att ur ett etiskt perspektiv agera så att revisorn visar sig värd det förtroende som yrket som oberoende revisor kräver.
- god revisions sed innebär att med utgångspunkt i begreppen risk och väsentlighet, som har berörts tidigare, och med tillämpning av professionella revisionsmetoder, ha skaffat sig tillräckligt underlag för sina uttalanden som revisor.
- god redovisningssed är den förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av redovisningsskyldiga aktörer, särskild betydelse ges då till särskilda auktoritativa organ som redovisningsrådet och FAR⁴⁶.

Det som är intressantast att studera i oberoendesammanhang är god revisorssed. Enligt FAR:s stadgar ska styrelsen utfärda regler som vägleder ledamöterna vid deras skyldighet att följa revisorslagens 19§. FAR har också en skyldighet att tillse att revisorerna följer reglerna. Rekommendationen består av nio huvudregler med anvisningar som utvecklar regeltexten. Reglerna omfattar:

1. Yrkesmässigt uppträdande
2. Oberoende
3. Oförenlig verksamhet
4. Yrkesutövningen
5. Tystnadsplikt
6. Förhållandet till kolleger
7. Publicitet och reklam
8. Arvodesdebitering
9. Vidareutbildning

⁴⁵ FAR, *FARs samlingsvolym 2001* (2001), s. 1003

⁴⁶ Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen* (1996), s. 61

Intressant för oberoendeproblemet är framförallt regel 2, 3, och 8. I oberoenderegeln beskrivs först en jävskatalog. Inledningsvis exemplifieras beroendeförhållandena vid ett direkt ekonomiskt intresse och ett indirekt ekonomiskt intresse. Vid det direkta ekonomiska intresset anger regeln exempelvis make, sambo, juridisk person där revisorn har väsentligt inflytande över verksamheten och medarbetare som arbetar på samma uppdrag. Indirekta ekonomiska intressen exemplifieras genom att en person i byråns ledning äger aktier i det granskade företaget, och hänsyn ska då tas till om innehavet är väsentligt och om uppdragets art har någon påverkan.

I den tredje regeln ges ett förtydligande till 15 § revisorslagen, som anger att en ledamot inte får utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet om utövandet kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet. Vad är då revisionsverksamhet? FARs riktlinjer ger en intressant redogörelse om begreppet. Man anser att begreppet innefattar:

- arbete som avser revision och redovisning samt rådgivning som hänger samman därmed
- biträde som avser deklarationsärenden, samt andra skatte- och avgiftsärenden
- rådgivning inom andra områden som ligger revisionsyrket nära och där ledamoten eller ledamotens byrå har kompetens.

Viktigt är att inte sammanblanda detta med revisionsnära rådgivning, som är den rådgivning revisorn kan ge under sina uppdrag utan att skada oberoendet. Där gränsdragningen är det centrala problemet och revisorer har olika uppfattning om var gränsen går. Detta handlar däremot om vilka andra näringsverksamheter revisorn får utöva utan att skada sitt oberoende.

Slutligen punkten åtta, som reglerar arvodesdebitering. Regeln anger att revisorn inte i förväg får komma överens om ett revisionsarvode som är beroende av det ekonomiska utfallet hos klienten, eller har karaktären av provision. Detta skulle ju givetvis starkt påverka revisorns handlingsfrihet och ifrågasätta opartiskheten och självständigheten⁴⁷.

⁴⁷ <http://www.far.se/pdf/Etikregler2.pdf>, *Regler till vägledning för FAR- ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed*

5.3 Extern rotation

Med extern rotation menas att revisionsbyråerna tvingas att byta klientföretag efter en viss tid. Diskussioner om extern rotation har varit väldigt aktuella på senare tid eftersom det har varit en hel del redovisningskandaler i USA, men redan på 1970-talet var extern rotation en stor fråga. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) har accepterat EU:s rekommendation om oberoende. För börsnoterade bolag blir kraven hårda och en ny revisorsbyrå skall granska dem vart femte år och får återkomma till uppdraget först då två år har passerat. FAR:s Etikkommitté har bestämt att intern rotation skall ske efter två mandatperioder, dvs. rotation efter senast åtta år. Dessa förändringar behandlar intern rotation och samtidigt som dessa regler införs hörs kritik för att extern rotation istället borde införas.

5.3.1 Argument för extern rotation

Objektivitet och självständighet behålls

Det finns främst två argument för extern rotation. Det första är att revisorns objektivitet och självständighet behålls. I ett uppdrag som löper under en lång tid kan revisorn komma att identifiera sig med företagsledningens problem och riskerar då att förlora sin objektivitet och självständighet. Revisorn skulle även lättare uppmärksamma risker och förändringar i klientföretaget. Under ett uppdrag som löper under en längre tid finns risken för att revisorn inte blir lika uppmärksam på förändringar och risker. Risken finns att granskningen endast blir en upprepning av föregående års granskning då revisorn vet vilka problem som brukar uppkomma.

Oberoendet upprätthålls

Det andra starka argumentet för att införa extern rotation är att revisorns oberoende med avseende på vänskapshot och egenintressehot kan bibehållas. Kritiken angående vänskapshot är att revisorn med tiden utvecklar en relation som kan skada revisorns objektivitet. Revisorn kan få svårt att påvisa brister och påpeka rättelser i finansiella rapporter ju längre relationen har varit mellan revisorn och klienten. Ett egenintresse från revisorns sida skulle kunna leda till att han döljer fel och brister i de finansiella rapporterna i syfte att behålla arvudet från klienten. Vid extern rotation skulle revisorn inte göra allt för att behålla klienten eftersom han ändå efter en viss tid måste övergå till en annan klient. Det skulle vara lättare för revisorn att stå emot press från klienten eftersom revisorn vet att extern rotation kommer att ske efter hand.

5.3.2 Argument mot extern rotation

Förståelse av klientens verksamhet hindras

Extern rotation kan leda till förlust av kunskap och erfarenhet om klienten för både revisorn och revisorsbyrån. Företagen har blivit alltmer komplexa på senare år och detta har gjort att det tagit allt längre tid för revisorn att lära sig om företagen. Problemen vid revision beror

ofta på att revisorns kunskap om klienten är för liten än för stor. Det nätverk av experter som revisorn byggt upp kommer också att försvinna vid extern rotation. Detta nätverk tar tid att bygga upp.

Högre kostnader för revisionsbyråer och klientföretag

Rotation kommer också att leda till sämre effektivitet och högre kostnader för revisionsbyråerna och klientföretagen. Klienten och företaget investerar stora belopp under första tiden av ett uppdrag. Ett revisorslag lär sig klientens specifika förhållanden och får kunskap och förståelse för klienten och dess verksamhet samt de risker som föreligger. Denna investering kan gå förlorad vid extern rotation och produktionskostnaderna skulle därmed öka både för revisionsbyråerna och för företagen. En ökad komplexitet i redovisningens normgivning med fler invecklade rekommendationer medför att revisorns investering i bedömningen av tillämpade redovisningsprinciper ytterligare skulle öka produktionskostnaderna vid extern rotation.

Stagnation i investeringar

Andra negativa effekter på revisionsbyråerna av extern rotation är bland annat att revisionsbyråernas vilja att öka sin effektivitet minskar. Detta kan avspeglats i minskade investeringar i humankapital, renommé och teknologi. Sådana investeringar löner sig inte då revisionsbyråerna tvingas att överge sina klienter med jämna mellanrum. Byråer som inte investerar belönas eftersom de ändå efter hand får nya uppdrag. Införandet av extern rotation skulle kunna få stora konsekvenser för kvalitetsuppbyggnaden och effektiviteten i revisorsbranschen. Revisionskvaliteten kan beskrivas som en kombinerad effekt av revisorns förmåga att upptäcka brist i klientens finansiella rapporter och även revisorns vilja att rapportera händelsen. Revisorns uppbyggnad och kompetens hindras av en stor andel förstagångsrevisioner och rotation av uppdrag hindrar branschspecialisering. De som förespråkar extern rotation brukar framföra att rotationsschemat kan avslöja brister i revisionen tidigare och därigenom blir revisionen mer effektiv. Det kan dock föreligga ett omvänt förhållande eftersom de revisorer som precis har avgått från sitt uppdrag kan lättare dölja problem pga. att det blir svårt för den nya revisorn som skall göra en förstagångsrevision att upptäcka problem. Revisorn kan också mista intresset för sin klient under det sista året eftersom han inte kommer att arbeta med klienten ändå de kommande åren pga rotationen. Högre krav kan också ställas på den finansiella rapporteringen i större klienter eftersom revisorerna måste skydda sitt goda anseende.

Lägst misslyckande i långa klientrelationer

Indikationer har visat att revisorsuppdrag som pågått under en kortare tid löpte större risk att misslyckas i jämförelse med revisorsuppdrag som löpt under en längre tid. Detta talar emot att införa extern rotation som en lämplig åtgärd till att förbättra revisionen.

5.3.3 Alternativa åtgärder till extern rotation

Dessa åtgärder kan vara:

- Intern rotation av uppdragen inom samma byrå.
- Rådgivning från concurring review partners för svåra frågor eller frågor med hög risk
- Intern kvalitetskontroll
- Att införa revisionskommittéer i Sverige

Innan extern rotation genomförs bör en noggrann undersökning göras för att undersöka vilka konsekvenser en sådan förändring skulle kunna innebära för revisionens kvalitet och kostnaderna för revisionsbyråerna och klienterna⁴⁸.

⁴⁸ Alander Gunilla (2002), "Extern rotation – analys av positiva och negativa effekter", *Balans nr. 11*, s. 17 ff.

5.4 Arvode och oberoende

Sedan FAR:s regel om arvodesdebitering formulerades för drygt 20 år sedan har mycket hänt till följd av klienternas krav och förväntningar. Förändringar i omvärlden har gjort att revisorsbranschens verksamhetsområde har utvidgats och delvis kommit att omfatta konsultverksamhet inom områden där andra arvodesformer än timdebitering är praxis. Den nya situationen har inneburit en större andel rådgivning och en mindre andel revision på marknaden. Byråerna har utvecklat specialistfunktioner som ett stöd för en mer komplex revisionssituation.

5.4.1 Tidigare regel för arvodesdebitering

Den tidigare regeln förmedlade att arvodet skall vara skäligen beroende på den kunskap och erfarenhet som revisorn har i sin yrkesverksamhet och även med hänsyn till uppdragets natur och omfattning. Vidare fick revisorn inte komma överens med klienten om arvode som är baserat på det ekonomiska utfallet för klienten eller är provisionsbaserat arvode. Klienten var också berättigad att få ett ungefärligt värde på arvodet innan uppdraget påbörjats. Var inte detta möjligt skulle klienten på begäran få reda på arvodet som har sammanräknats för den angivna tiden i den takt som arbetet pågick. Denna regel innebar ett förbud mot arvoden som är baserade på det ekonomiska utfallet för klienten eller som har karaktären av provision. Detta kallas även resultatbaserade arvoden.

5.4.2 Innebörden av den nya regeln

Det avgörande för arvodesdebiteringen är om uppdraget avslutats med att revisorn avger ett utlåtande eller inte. Arvoden som är baserade på det ekonomiska utfallet för klienten eller provisionsbaserade arvoden är liksom tidigare förbjudna i uppdrag där revisorn skall avge ett utlåtande. I de uppdrag som inte avslutats med ett utlåtande lämnar regeln dock utrymme för resultatbaserad arvodesättning. Förbudet mot resultatbaserat arvode gäller generellt alla typer av uppdrag där revisorn avger utlåtande. Ytterligare en ändring i regeln är att skyldigheten att på klientens begäran lämna en uppgift om arvodet som har sammanräknats för den angivna tiden har utgått. Denna anvisning kan förmedla en skyldighet till revisorn att beräkna arvodet baserat på antal arbetstimmar som är nedlagda. Om arvodet beräknats på ett annat sätt än genom den tid som nedlagts på uppdraget är det inte alltid möjligt för revisorn att lämna uppgift om arvodet som har sammanräknats för den angivna tiden. Ändringen av regeln innebär dock ingen förändring när förhållandena är sådana att revisorn kan lämna uppgift för arvodet som sammanräknats för den angivna tiden i de fall det inte varit möjligt för revisorn att i förväg ge en uppgift om det slutgiltiga arvodet.

Det hot som resultatbaserade arvoden aktiverar är egenintresse hotet. Genom att arvodet påverkas av utfallet av arbetet kan revisorn få ett eget ekonomiskt intresse i fallet och objektiviteten kan därmed ifrågasättas. Hotet blir ännu mer allvarligt om revisorns uppdrag avslutas med ett utlåtande. Den som läser utlåtandet oavsett om det är klienten eller någon annan kan då vilseledas. För uppdrag som inte avslutas med utlåtande är hotet inte lika starkt. Här räcker det om revisorn använder sig av andra motåtgärder. Dessa åtgärder kan indelas i yttre åtgärder och inre åtgärder. Inre åtgärder kan vara "kinesiska murar" inom byrån som

hindrar ett visst informationsflöde mellan avdelningarna vid parallella revisions och rådgivningsuppdrag. Yttre åtgärder kan vara att förklara för omvärlden en viss intressekonflikt och hur den identifieras och hanteras⁴⁹.

5.4.3 Maximigräns för arvoden eller minimigräns för revisionsarvoden

Om en revisorsbyrå erhåller en stor andel av sina intäkter från en och samma företagsklient så kan en uppenbar risk föreligga för att revisionsbyrån blir för beroende av denna klient och att ett oberoendeförhållande inte existerar. I några länder har det därför införts gränser för hur stora beloppen får vara som erhålls från en och samma klient. Gränsen bestäms ofta genom att arvodet från en viss revisorsklient endast får utgöra en viss procentsats av revisorns totala omsättning. De gränsvärden som använts ligger mellan 5 och 20 procent. I Sverige finns dock inte någon bestämmelse av detta slaget. Det har dock diskuterats om en sådan gräns bör införas men utredningen kom fram till att det skulle innebära problem när en revisorsverksamhet påbörjas och även vid förändringar i klientsammansättningen.

En annan intressant aspekt med arvodesbeloppen är om en minimigräns för revisionsarvode borde införas. Gränsen skall dock vara olika beroende på vilken storlek och omsättning som bolaget har. En fördel med detta blir att revisionsuppdragen alltid kommer att hålla en viss standard. Detta förslag har inte debatterats lika flitigt som en högre arvodesbegränsning. På senare tid har det förekommit att revisionsbyråerna sänkt sina priser på revisionsarvodena kraftigt för att på så sätt kunna ta ut betydligt högre priser på konsulttjänsterna.

5.4.4 Upplysningar i årsredovisningen

Den ersättning revisorn får från revisorsklienten i avseende på revisionsuppdraget och utförda konsulttjänster speglar revisorns förhållande till revisorsklienten och eventuellt kan en uppfattning fås angående revisorns förmåga att genomföra en oberoende granskning av klienten. I årsredovisningslagen 5 kap 21 § skrivs att aktiebolaget i årsredovisningen skall lämna upplysning om vad som har betalats ut till revisorn i revisionsarvoden och andra arvoden och detta för att ge aktiebolagets intressenter en bättre möjlighet att själva bedöma revisorns oberoende. Som bestämmelsen är utformad nu ges endast information om att andra uppdrag har förekommit och även en viss information om deras omfattning. Omfattningen av uppdragets art skulle ge intressenterna ytterligare information som kan göra att de själva kan ta beslut om revisorns oberoende. Möjligtvis kan kostnaderna för varje ökat informationskrav bli för stort för företagen. Mer detaljerade redogörelser för övriga uppdrag kan skada revisorsklienten t.ex. genom att bolagets konkurrenter fick reda på pågående affärsförhandlingar.

5.4.5 Sammanfattning

En ny regel om arvodesdebitering har införts som baseras på betydelsen om revisorn avger ett utlåtande när uppdraget är slut eller inte. Arvoden som är baserade på det ekonomiska utfallet för klienten eller provisionsbaserat arvode är liksom tidigare förbjudna i de fall där revisorn avger ett utlåtande. I de fall där revisorn inte ger ett utlåtande finns utrymme för

⁴⁹ Fredriksson Engblom Karin (1998), "Nya formuleringar om revisorns arvode", s. 26 ff.

resultatbaserad arvodesersättning. Egenintressehotet kan påverkas vid resultatbaserad arvodesersättning. I vissa länder har en gräns införts angående att en revisorsbyrå endast får erhålla en viss procent av omsättningen från en och samma klient för annars riskeras ett beroendeförhållande att uppstå. I Sverige har inte en sådan gräns införts. En annan åtgärd än att sätta en övre gräns på arvodena för att öka oberoendet kan vara att sätta en lägsta gräns på revisionsuppdragen. Revisionsuppdragen skulle då alltid garantera en viss kvalitet. En upplysning i årsredovisningen som berättar hur stor andel av revisorns arvode som utgörs av revisionsarvoden och konsultarvoden skulle kunna förbättra intressenternas möjlighet att bedöma om revisorn är oberoende. Idag ges information om att andra uppdrag har förekommit och även en viss information om deras omfattning, men ingen information om uppdragets art⁵⁰.

5.5 Byråinterna åtgärder

Byråinterna åtgärder med interna kvalitetssäkringssystem används för att säkerställa oberoendet i relationen revisor - klient. Förtroenderisken kan även minskas genom att en annan revisor gör sin bedömning av fallet. Detta kallas att den nya revisorn lämnar en 2nd opinion⁵¹. Åtgärder som behövs pga. att en revisor granskat ett företag under en längre tid kan ibland vidtas genom kompletterande granskning utförd av någon utanför revisorsgruppen, men om oberoendehotet fortfarande är för högt kan dock revisorsbyte eller avgång vara nödvändigt⁵².

Verksamhetens organisation

Organisationen skall vara utformad så att den främjar för att behålla självständighet och opartiskhet hos revisorn. Ett krav är att revisorn och revisionsgruppen inte får utöva annan verksamhet än revisorsverksamhet och inte heller verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisorsverksamheten. Sidoverksamheter måste därför läggas utanför revisorn och revisionsgruppen. Organisationen kan också utformas så att det finns tydliga skiljelinjer mellan verksamhet som omfattas revision och verksamhet som inte omfattas av revision. Exempelvis innebär begreppet kinesiska murar en fysisk åtskillnad av avdelningar inom företaget. Företaget kan t.ex. skilja på rådgivningsenheten och revisionsenheten. Informationsflödet mellan dessa båda avdelningar hindras då och ett bättre oberoende kan uppnås.

Instruktioner, rutiner och tekniska hjälpmedel

Instruktioner, rutiner och tekniska hjälpmedel används på ett sådant sätt, att medarbetarna kan identifiera och komma åt t.ex. information om klientföretagen och även på ett smidigt sätt dokumentera problemen kring oberoendet. Instruktioner kan också användas vid enklare rådgivning och telefonrådgivning. Ernst & Young har t.ex. utvecklat en databas som tillsammans med en viss metod förenklar tillämpningen av den nya revisorslagen⁵³.

⁵⁰ Prop 2000/01:146

⁵¹ <http://www.far.se/doc/Analysmodellen3.doc>

⁵² FAR, *Regler om revisorer och revision* (2002), s. 420-421

⁵³ Ernst & Young, *Kvalitet och tillgänglighet (verksamhetsberättelse)*, (2001/2002), s. 21

5.6 Externa åtgärder

Genom vår tidigare definition av oberoendet framgår att begreppet är graderbart och att ett absolut oberoende inte kan uppnås. System kan emellertid skapas för att säkerställa en högre grad av oberoende. Externa skyddssystem är det som ytterst ska garantera att ett oberoende skyddas.

Skyddssystemet involverar fyra huvudelement:

- Lagen – ett klart uttalande om vad som inte är tillåtet
- Utbildning – krävs för att förstå komplexa förhållanden
- Upptäckt – se till att kränkningar upptäcks
- Disciplin – straff som skall till att kränkningar bestraffas⁵⁴

5.6.1 Lagen

Lagstiftningen är ett ramverk för revisorerna, som dels klart uttalar vad som inte är tillåtet i relationen revisor – klient, genom exempelvis aktiebolagslagens 16§⁵⁵, och dels överlåter detaljregleringar till revisorernas egna organisationer genom exempelvis 19§ revisorslagen⁵⁶. Lagstiftaren ger också revisorn sin rättsliga ställning genom lagen, vilket mer utförligt beskrivs i avsnitt 3.2. Lagstiftningen ger också i uppdrag till vissa myndigheter (RN) att utöva tillsyn och upprätthålla ett annat viktigt huvudelement i skyddssystemet, nämligen en fungerande disciplin (3§ RevL)⁵⁷.

5.6.2 Utbildning

Det ställs krav på viss kompetens hos revisorerna, något som kräver en god utbildning. Både ifrån den grundläggande akademiska utbildningen och den mer yrkesinriktade innan revisorns auktorisation. Detta för att revisorn rent praktiskt ska kunna revidera komplicerade bolag⁵⁸, men också för förståelsen om när ett oberoendehot uppstår. Dessutom ställs enligt god revisorssed, krav på att revisorn ska vidareutbilda sig kontinuerligt för att kunna upprätthålla en hög kvalitet i revisionen.⁵⁹

5.6.3 Upptäckt

Revisorer är som tidigare nämnts en professionell yrkesgrupp med en hög grad av integritet. Detta leder till att huvuddelen av yrkesgruppen följer de etiska principer som den har vetskap om. Det finns emellertid i alla yrkesgrupper, personer som sätter kortsiktig vinning framför yrkesgruppens integritet. För dessa krävs någon form av upptäcktsrisk med påföljande

⁵⁴ <http://www.fee.be/secretariat/press%20release%20pages/pr6.htm>

⁵⁵ ABL

⁵⁶ RevL

⁵⁷ RevL

⁵⁸ <http://www.rn.se/Insidan.htm>

⁵⁹ <http://www.far.se/pdf/Etikregler2.pdf>

sanktion. Revisionsbolagen övervakas av branschorganisationer och övervakningsmyndigheter (i Sverige FAR och Revisorsnämnden) för att säkerställa att revisorns oberoende i förhållande till klienten är tillräckligt, och för att tillse att bolagen ger en kvalitativ revision.

5.6.4 Disciplin

Disciplinära straff för att upprätthålla kraven är hårda. Revisorer i alla FEE medlemsländer är medvetna om att straff utdöms vid brytandet av principerna och förväntas därför anpassa sitt beteende därefter. I Sverige kan brott mot god revisorssed och lagstiftning leda till disciplinering från RN. De sanktionsmedel som finns är erinran, varning och auktorisationens upphörande.

6 Analys och slutord

6.1 Revisorn och oberoendet

Det råder en viss samstämmighet ibland revisorerna eftersom de flesta inte anser att oberoendet i förhållandet till klienten är ett problem. Revisorerna har upplevt att det ramverk som god revisorssed och lagstiftning har utgjort, har varit tillräckligt för att garantera ett tillförlitligt oberoende. Detta ska ställas emot den debatt som förekommit inom revisorskåren och i media omkring frågan, där motsatsen många gånger hävdas. Vissa revisorer anser att problemet alltid har funnits och att de har hanterat det tidigare genom jävsbestämmelser och god revisorssed, i kombination med en disciplinuppföljning. Debatten har emellertid kommit till sin spets efter de uppmärksammade fallen i USA och det leder indirekt till att frågan uppmärksammas i de små byråerna i Sverige och till direkta konsekvenser hos de stora.

Oberoendet har varit ett begrepp som revisorerna tidigare har reflekterat över och tagit hänsyn till, men bilden av att det har funnits en tydlig distinktion om var gränsen för vad ett oberoende egentligen är, har uteblivit. Uppfattningarna om oberoendet har varierat i olika tidsperspektiv och mellan olika revisorer. En revisor säger exempelvis ”Det är först på senare år som diskussionen i Sverige har inriktats på oberoendet, främst kanske beroende på att de stora redovisningsskandalerna i USA spiller över på Sverige”. Gränsdragningen mot vad ett beroende till klienten är, har upplevts och upplevs fortfarande som otydlig. Revisorerna inser att de aldrig kommer att kunna vara helt oberoende, men många revisorer hyser förhoppningar om att den nya lagstiftningen kommer att bringa en klarhet i var gränsen går, framförallt när en praxis utvecklas.

Revisorerna upplever att deras rättsliga ställning är opåverkad av den nya lagstiftningen. Den nya revisorslagen ses som ett verktyg för hur revisorn ska kunna hantera ett problem som inte har en enkel lösning, d.v.s. hur revisorn ska kunna bevisa att han är oberoende i förhållande till klienten.

Revisionsprocessen har inte förändrats nämnvärt. Enligt de nya principer som gäller enligt revisorslagen, har krav inkommit på en tydlig dokumentation av oberoendet. Detta är något som revisorerna tillämpar, ofta genom en integrering i sina befintliga tekniska hjälpmedel. Revisorerna har dock olika uppfattningar om i vilken omfattning och i vilken frekvens en dokumentation av oberoendesituationen ska göras. En seriös dokumentation kommer att leda till att upptäcktsrisken vid oberoendeproblem kommer att öka och vi anser att oberoendehoten därmed minskar.

Revisorerna är måna om att behålla sin självständighet, därför värnar de om att det är revisorerna själva som ska göra prövningen och bära bevisbördan för att de verkligen är oberoende. Att revisorn är professionell och tar oberoendehoten på allvar är en viktig utgångspunkt för hur revisorn hanterar oberoendeproblemet. Någon enskild revisor hävdade att ”det är möjligt att organisationerna skulle kunna sätta mera press på revisorn, så att inte bara jag bedömer mitt oberoende”, men det får ses som ett undantag. Vi ser en tydlig strävan efter att revisorerna vill upprätthålla sin integritet och lösa oberoendehoten internt. Revisorernas huvudorganisation, FAR arbetar också med att tydligare framhålla revisorernas yrkesetik.

Revisorernas rådgivning är en fråga som har varit omstridd. Många revisorer har idag svårt att se exakt var gränsen går mellan den revisionsnära rådgivningen och den fristående rådgivningen och kan ibland uppleva att de egentligen gör för mycket i företaget och därmed riskerar självgranskning. I vissa fall blir det mycket tydligt exempelvis när revisionsbolagets corporate finance avdelning har gjort en företagsvärdering, men i andra fall är det svårare, exempelvis vid upprättande av klientens deklaration. Vi ser också att det förväntningsgap som finns mellan revisorskårens intentioner och näringslivets syn på revision i övrigt, kan leda till situationer där ett oberoendehot framkommer, framförallt för revisorer vid småföretag. Ett uttryck för detta är en revisor som säger ”att om man höjde kompetensen hos personalen hos klienten så skulle revisorns kompetens inte krävas för alltför omfattande konsultationer”. En annan revisor hävdar att ”om man förde en bättre dialog med klienten, så skulle förväntningsgapet minska”. Vi anser att detta är en viktig slutsats. Att revisorn måste ibland ge sig tid att föra en dialog med sin klient för att minska förväntningarna på revisionen. Revisorn kan endast ge råd i en viss begränsad omfattning och gränsdragningen måste tydliggöras. En annan synpunkt som revisorerna ger uttryck för är att om konsultation helt uteslöts, skulle kompetensen i revisorskåren sjunka till under det acceptabla, eftersom yrket då skulle framstå som mindre attraktivt.

Revisorerna förväntas leva upp till ett synbart och ett faktiskt oberoende. En revisor säger ”man ska ju vara oberoende även ”in appearance” och jag är medveten om att ”in appearance” finns det mycket som kanske inte är bra”. Vi kan konstatera att det är svårare att leva upp till det synbara oberoendet, än det faktiska. Det kan tyckas självklart, men det är viktigt för revisorskårens integritet att man arbetar även med de frågorna.

Det är sällan som att hot mot oberoendet leder till avgång från uppdragen, och de få exempel vi har funnit, är när det har uppstått en vänskapsrelation mellan revisor och klient och att revisorn har granskat en redovisningsbyrå som han har haft nära kontakt med. Det förekommer också oftare avböjelse av nya uppdrag pga. uppmärksammade oberoendehot. Diskussionen om den låga frekvensen avgångar beror på att självsaneringen är så effektiv att hot inte uppstår eller om det beror på att upptäcktsrisken vid tveksamma fall är låg, vågar vi inte uttala oss.

Det råder ingen tvekan om att revisorerna är mer medvetna om problemen nu och reflekterar över dem vid uppdragen. Andra exempel på mer allmänna oberoendehot som diskuterats är att i inledningen av sin karriär kanske revisorn är mer benägen att gå över gränsen för en acceptabel nivå av oberoende för att visa sig kompetent hos sina klienter. Egenintressehoten upplever de flesta revisorer som att de är självklara att undvika. Skrämshot är mycket ovanliga och förekommer nästan aldrig i Sverige. Partsställningshotet har inte heller uppmärksamrats nämnvärt.

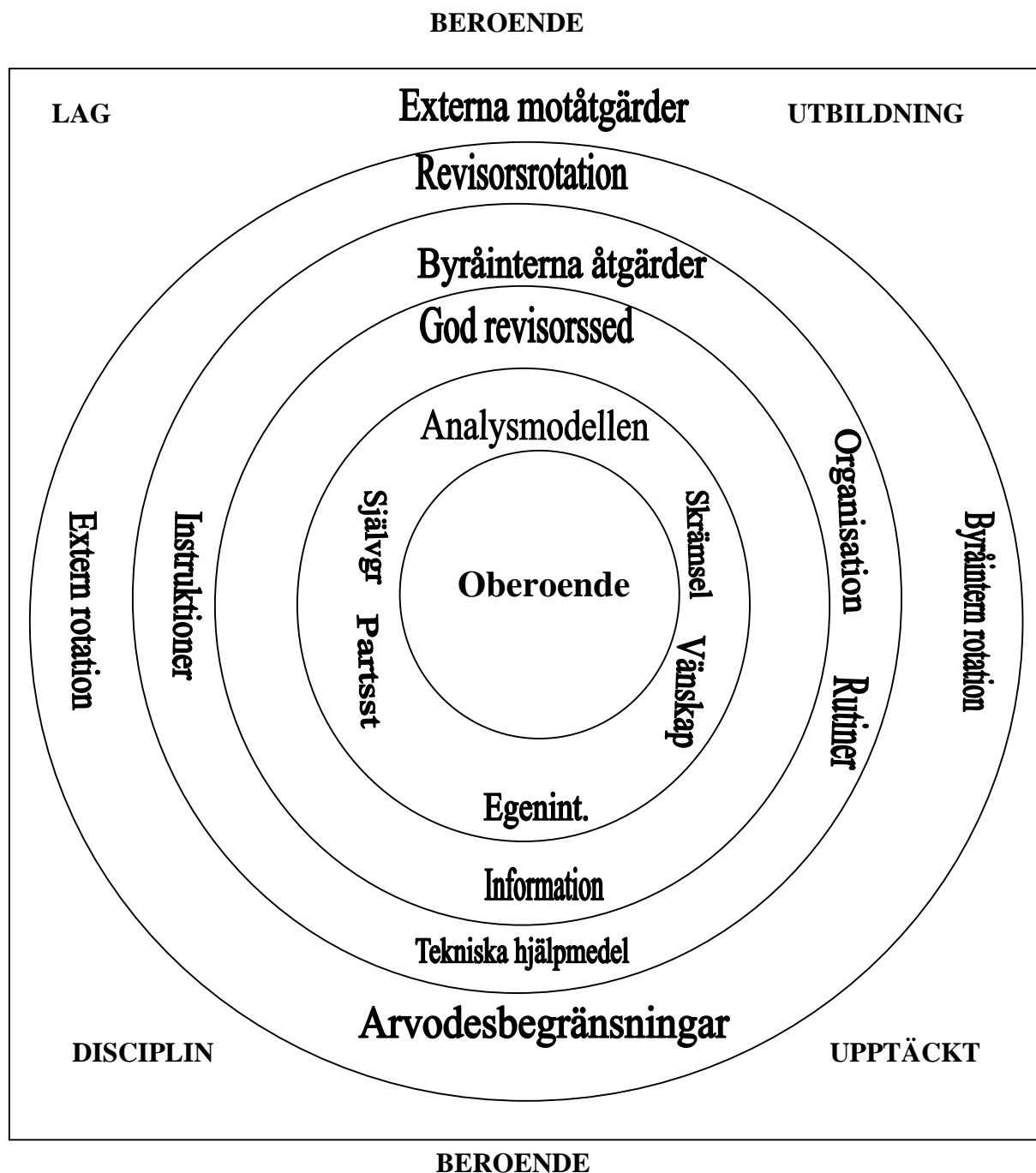
Den nya revisorslagen har poängterat oberoendeproblematiken på ett tydligare sätt än tidigare. Sverige är bland annat först i världen att implementera analysmodellen i lagstiftning sedan 1. januari 2002 och detta har i viss mån påverkat revisorernas hantering av oberoendeproblemet. En genomgående synpunkt är att lagen har gett revisorerna ett verktyg att hantera sin oberoendesituation. Den har strukturerat och ställt vissa krav. Bland de större bolagen har den bland annat lett till utförsäljning av främst juridiska och vissa finansierings avdelningar. Vi tror att de väntade och genomförda utförsäljningarna kommer att underlätta för revisionsbolagen att upprätthålla sitt oberoendeförhållande till klienten. Vid juridiska tvister

finns ju en uppenbar risk för ett partsställningshot och detsamma vid olika företagsförsäljningar.

Revisorerna är som tidigare nämnts överens om att den nya lagstiftningen har satt fokus på oberoendefrågan och förbättrat situationen. Nu behöver lagstiftningen tid för att fungera rent praktiskt och rutinmässigt i organisationerna. Revisorerna ser dock vissa utvecklingsförslag på oberoendeområdet. Vi kommer att gå in mer i detalj på de av oss studerade principerna nedan.

6.2 Principer för att säkerställa och bättre beskriva oberoendet

6.2.1 Modell



Vi har valt att illustrera vår analys av hur revisorn säkerställer sitt oberoende, genom en enkel modell. Vi har i teoristudien konstaterat att oberoendet är en graderad egenskap och vår analys bekräftar till viss del också detta då revisorerna anger att vissa principer lämpar sig bättre för att uppnå ett tillförlitligt oberoende, än andra. Inga av de av oss studerade principerna ger en garanti för oberoendet och de innehåller var för sig vissa brister, vilket också framkommer i analysen.

Hur ger vi då en bättre beskrivning av hur oberoendet på bästa sätt säkerställs i revisor – klient relationen? Vi försöker utifrån modellen att beskriva vilken princip vi antar leder till högst påverkan och bäst motverkar ett beroendeförhållande. I modellens mitt finns det ideala tillståndet, oberoende från alla former av beroende till klienten. Det förekommer där inget ekonomiskt, juridiskt, socialt eller psykologiskt beroende. Det är modellens ena extrem. I den andra ytterkanten utanför ramen ligger modellens andra extrem, ett beroende till klienten har uppstått. För att skydda sitt oberoende kan revisorn vidta en mängd motåtgärder, varav vi har valt att studera fem olika. Cirklarna anger på ett ungefärligt sätt de olika principernas förmåga att säkerställa oberoende i förhållande till varandra. I respektive cirkel anges också de olika komponenter som ingår i principen och som har beskrivits närmare tidigare.

En revisor bör alltså utifrån mitten av modellen, först göra en prövning av oberoendehoten i det specifika uppdraget genom att använda analysmodellen. Därefter kan revisorn, beroende på vilken grad av oberoendehot han möter använda sig av ytterligare principer för att stärka sin oberoendeposition mot klienten. I de allra flesta fall avslutas processen redan efter en prövning i analysmodellen, om revisorn kan konstatera att något hot mot oberoendet inte förekommer. Är hotet mot oberoendet fortfarande närvarande kan det steg för steg undanröjas genom att revisorn vidtar ytterligare motåtgärder utåt i cirkeln eller avböjer uppdraget. Att lägga märke till är att ju längre utåt i modellen revisorn förflyttar sig, desto mindre är revisorns självständighet. Ytterst finns bara externa motåtgärder, som mer är till för att vara det ramverk som bär upp den interna processen.

Modellen är emellertid en förenkling av verkligheten och utger sig bara för att illustrera den föredragna vägen för revisorn att säkerställa sitt oberoende. Vissa av principerna interagerar på ett sätt som inte framstår så tydligt i modellen, genom att en princip leder till att en annan används som motåtgärd. Vi kommer att utveckla principernas betydelse och varför vi anser att de på de bör vidtas i den ordning som modellen beskriver, i nedanstående analys.

6.2.2 Analysmodellen

Analysmodellen har varit den centrala principen i den nya lagstiftningen kring hur revisorn själv ska bedöma sitt eventuella oberoende i förhållande till klienten. Lagstiftningen är endast ett år gammal, men de flesta revisorer anser att den har trängt in i revisionsbyråernas verksamhet och att de förstår hur den ska tillämpas och användas. Utbildningen i modellen har ofta skett genom revisorernas egna organisationer (FAR, SRS) vid gemensamma seminarier. Ofta har utbildningarna också följts upp med interna diskussioner kring analysmodellen och identifiering av möjliga problemområden har skett. De större revisionsbyråerna har ofta en internutbildning tillsammans med en jurist, som anknyter till byråns egen verksamhet.

Synpunkterna kring analysmodellen är oftast positiva, revisorerna upplever att de har fått ett verktyg som förenklar och strukturerar hanteringen av oberoendebedömningen. För de större

byråerna, som ofta kopplar övriga konsulter till analysmodellen upplevs det som bra att pågående konsultationsuppdrag tydliggörs och att en bedömning av oberoendehotet kan göras i förhållande till dem.

Analysmodellen bidrar till att revisorerna behåller sin självständighet och tillåts att själva utvärdera sin oberoendesituation, samtidigt som den tillser att intressenterna har en garanti för att oberoendet har prövats och dokumenterats. Analysmodellen strukturerar upp hanteringen för revisorerna, genom att den tar upp alla relevanta oberoendehot och föreskriver en process för hur revisorn ska hantera dem. Våra intervjuer bekräftar att revisorerna upplever oberoendehoten som ingår i modellen som realistiska och att de måste prövas. Dokumentationen leder också till en bättre integration av oberoendehotens bedömning i den naturliga revisionsprocessen.

Kärnan i analysmodellen är att den utgår ifrån de grundläggande principerna för vilka krav intressenterna ställer på en oberoende revisor och som har beskrivits i kapitel tre, dvs. att revisorn är ekonomiskt, juridiskt, socialt och psykologiskt oberoende och den tvingar revisorn att ta ställning och visa detta genom att dokumentera sitt ställningstagande.

Det överhängande problemet kring analysmodellen är att den inte är entydig och att man för att säkert kunna bedöma var gränsdragningen går, mot vad som ska betraktas som ett beroende måste ta hänsyn till en praxis. En praxis kommer att utvecklas under det att tveksamma fall prövas. En komplikation kring utvecklingen av en praxis har varit att det har förekommit olika syn på vissa exempel i hur analysmodellen ska användas, mellan FAR och RN. Fram tills dess att en praxis har utvecklats är revisorerna extra försiktiga i sina bedömningar kring hur långt de vågar gå i förhållande till sina klienter. Exempelvis väljer revisorerna kanske att avstå från en klient om de finner att en starkare relation har vuxit fram på det privata planet och ett vänskapshot skulle vara överhängande. Något som kanske inte skulle ha inträffat om analysmodellens krav på undanröjande av sådana hot inte fanns.

En risk med analysmodellen är att den kommer att upplevas som en formalitet och bli en ”papperstiger”. Vissa revisorer antyder att det redan är fallet. Detta skulle innebära att lagstiftningen i det här avseendet inte skulle ha någon påverkan på revisorernas oberoende och att modellen egentligen inte tillförde något. Något som skulle kunna motverka detta är kravet på dokumentation av att analysmodellen har genomförts och en bättre tillsyn. Här råder emellertid en viss förvirring då vissa revisorer hävdar att analysmodellen ska genomföras och dokumenteras när en ny omständighet som kan påverka oberoendesituationen inträffar, samt när en ny klient antas och i intervaller efter en viss tidsperiod. Andra revisorer nöjer sig med att dokumentera vid upptagandet nya klienter och vid större förändringar i förhållande till klienten.

Analysmodellen har också lett till ökade kostnader. Exempelvis vid ett uppdrag som omfattar rådgivning och revision kan revisionsbyrån inte använda samma personer som utför både rådgivning och revision utan måste involvera ytterligare personer från andra avdelningar internt eller externt från någon annan revisorsbyrå. Detta genererar givetvis högre kostnader. Dessutom kräver dokumentationen i sig en viss arbetsinsats, vissa revisionsbolag integrerar analysmodellen i sina befintliga databaser, vilket givetvis underlättar dokumentationen. Vi har också tagit del av att det i vissa databassystem finns en fullt utbyggd integration mot konsultavdelningen i företaget, vilket påvisar tydliga hot mot oberoendet i god tid. Investeringar i mer avancerade databassystem har också genererat högre kostnader. Än så länge har

revisionsarvodena inte påverkats nämnvärt, men vi antar att om revisionsbolagen tar seriöst på implementeringen av analysmodellen kommer det att generera högre arvodesbelopp.

Vi har sett väldigt få avböjanden av uppdrag pga. att analysmodellen har lyft fram oberoendehot. Om detta beror på en tidigare strikt hållning eller är en följd av att analysmodellen inte fungerar, har vi svårt att bedöma, då ingen praxis ännu finns tillgänglig.

6.2.3 God revisorssed

Den goda revisorsseden ger ett helhetsperspektiv på oberoendeproblematiken och utgår från en samling allmängiltiga regler, vilket är bra. Det är också en yrkesetik som har utvecklats av revisorerna själva. Detta bidrar till revisorernas självständighet, samtidigt som det upprätthåller revisorskårens integritet. De revisorer vi har intervjuat refererar också ofta till att den goda revisorsseden tidigare också har bidragit till att säkerställa oberoendet. Problemet med att enbart förlita sig till den goda revisorssedens rekommendationer är att de är ganska allmängiltiga och de utgår inte ifrån alla oberoendehoten, utan betonar det ekonomiska hotet. De ger inte heller förslag på en praktisk metod för hur revisorn ska hantera oberoendebedömningen och det ställs inget krav på att dokumentera sin prövning vilket gör att upptäcktsrisken minskar.

6.2.4 Byråinterna åtgärder

Revisionsbolagen har försökt att hantera oberoendeproblem genom olika former av interna åtgärder. I många byråer finns en uttalad internpolicy kring oberoendefrågor som kan gå utöver lagstiftningen. Vanligt är exempelvis det som kallas ”2nd partner review”, dvs. att när revisorn är tveksam i oberoendefrågor kan han vända sig till en revisorskollega och få ytterligare en revision gjord för att säkerställa opartiskheten. Detta är vanligt förekommande ibland de större byråerna, antingen att revisorn själv ber om en andrahandsrevision eller att det i vissa fall finns krav på det. Problemet med 2nd partner review är att om oberoendehotet består i att byrån har ett visst förhållande till en klient, så undanröjs inte detta förhållande genom att ytterligare en revisor gör en revision. Oberoendehotet kan i sådana fall endast undanröjas genom att en extern kollega gör en ny revision.

Revisionsbolagen har också ofta verktyg i form av databaser över sina klienter där också information om oberoendefrågor dokumenteras och övriga specialister integreras. I större byråer, som också bedriver fristående konsultverksamhet har konsulterna möjlighet att mata in information, som kan leda till ett avböjande av uppdraget enligt analysmodellen. Allt detta underlättar prövningen av om ett oberoendehot, faktiskt eller synligt har uppkommit.

I mindre byråer finns ofta inte resurserna för de ovanstående systemen. Däremot för byråerna ofta en intern diskussion kring problemen och kan vid tveksamheter vända sig till sina nätverk om frågor.

En form av byråintern metod för att undvika oberoendehot är att använda en annorlunda arbetsfördelning vid revisionsarbetet. Vid exempelvis en situation där klienten inte själv upprättar sitt årsbokslut, utan det sker inom ramen för revisionsnära rådgivning, så utses en redovisningsansvarig eller bokslutsansvarig. Denna person deltar sedan inte aktivt i granskningen för att undvika ett självgranskningshot.

De byråinterna åtgärderna fungerar som komplement till övriga principer för att undanröja oberoendehot. De skulle inte fungera som självständiga metoder, men de tjänar syftet att förenkla möjligheten att identifiera hot mot oberoendet eller att kunna hantera uppkomna hot. De är främst tillämpliga för stora revisionsbolags verksamhet, med större resurser och är inte allmängiltiga. Därför ser vi dem som en åtgärd att vidta när övriga modeller inte är tillräckliga för att säkerställa oberoendet.

6.2.5 Extern rotation

Extern rotation är en av de mindre användbara principerna för att säkerställa revisorns oberoende. Det råder en viss kluvenhet bland revisorerna kring om extern rotation ska införas. De inser att det finns en risk att ett beroende uppstår om revisorn har samma klient i längre perioder. Det kan uppstå vänskapshot och revisorn kan drabbas av en viss "hemmablindhet", dvs. revisorn upptäcker inte begångna felaktigheter utan går vidare och blir en del av det granskade företaget. De nackdelar revisorerna ser är att genom att de skulle tvingas byta klienter, skulle förståelsen och insikten om det granskade företagens specifika problem gå förlorad. En sådan kompetens tar enligt revisorerna två till tre år att bygga upp. En påtvingad rotation skulle då leda till att kontinuiteten försämrades och att revisionen inte fick lika hög kvalitet. Små byråer ser problem med sin överlevnad om ett sådant förslag skulle genomföras. En revisor nämnde att "om ett sådant förslag skulle bli lag, skulle det leda till att revisionsbyråerna bytte klienter med varandra", dvs. att om en rotation skulle påtvingas revisorn efter en viss tid, så skulle byråerna helt enkelt göra upp om en fördelning av klienterna. Om en sådan utveckling är alternativet, så framstår det som mer önskvärt att inte införa förslaget.

Vissa ser en lösning i att revisorerna roterar inom byrån, dvs. för att bibehålla kontinuiteten kan den nya revisorn, för en period, arbeta parallellt med den avgående, för att bygga upp sin kompetens kring företaget. Därefter avgår den nuvarande revisorn efter en viss tidsperiod och ersätts av den nya. Vi är något tveksamma till om detta förslag verkligen leder till ett starkare oberoende. En sådan modell skulle kunna leda till en påverkan revisorerna emellan och syftet med rotationen skulle därmed utebli.

Flera revisorer hävdar också att ett rotationssystem inte skulle uppskattas av företagen. Det skulle leda till fördyringar och svårigheter i relationen mellan revisor – klient. Att företag som har ett väl fungerande samarbete och relation med sin revisor, vilket i sig inte utgör ett oberoendehot, skulle tvingas byta är något som strider mot syftena med en självständig revision, dvs. att företagen ska ha friheten att välja att samarbeta med en viss revisor som de känner förtroende för och kan lita på.

6.2.6 Arvodesbegränsningar

Den övervägande andelen av revisorerna anser att begränsningar på det här området inte leder till några förbättringar vad gäller oberoendesituationen. Det finns redan en viss maximal begränsning av den andel av den totala omsättningen som revisionsarvodet från en viss klient får utgöra, i form av egenintressehotet i analysmodellen, menar revisorerna. En absolut maximal gräns skulle snarare motverka ett säkerställande av oberoendet, då revisorerna inte

skulle kunna fullgöra en revision av hög kvalitet, revisionen skulle leda till chanstagningar i oberoendet.

Det anses också tekniskt svårt att reglera arvodesnivåerna. De styrs av så många faktorer att det skulle vara svårt att reglera. En mer överhängande risk är att pressen nedåt på revisionsarvoden och konkurrensen kan leda till resultatbaserade arvoden och därmed urholka revisionen. För att lösa den problematiken krävs att revisionsbyråerna arbetar på att höja sina arvodesnivåer och inte antar uppdrag som dumpar prissättningen på arvodena. Arvodesproblemet med en minimal nivå löses alltså inte på ett bra sätt genom lagstiftning.

6.2.7 Externa motåtgärder

De externa motåtgärderna är den yttre ram som håller samman de interna principerna. Lagstiftningen skapar de yttre ramarna för att analysmodellen och god revisorssed ska beaktas och fungera. Kraven på disciplin och risken för upptäckt är effektiva medel för att skapa efterlevnad enligt principerna. Flera av de revisorer vi intervjuat är mycket försiktiga i sina bedömningar av om det finns oberoendehot gentemot klienterna, eftersom de vet att det finns ett yttre tryck och en risk för att revisorsnämnden granskar dem. Det finns också givetvis en koppling till den osäkerhet som råder innan praxis har utvecklats vad gäller analysmodellen. Utbildning fyller också en viktig funktion för att de interna principerna ska fungera. En av revisorerna vi intervjuade uttalade följande ”analysmodellen är inte riktigt anpassad till vårt företag”. Det visade sig efter diskussion att de exempel som använts under utbildningen i analysmodellen inte hade varit relevanta för den revisorns verksamhet. Detta understryker vikten av kvalitativ utbildning inom området. De externa åtgärderna kan dock aldrig helt ersätta de interna. Man kan inte upprätta lagreglerade listor över vad som är beroende förhållanden, då alla uppdrag är unika, man kan inte utbilda bort risken att vissa revisorer medvetet bryter mot god revisorssed och inte är opartiska i sin bedömning, och man kan inte uppnå en acceptans för ett system som enbart bygger på disciplin.

6.3 Slutord

Vi har kommit fram till att revisorns oberoende och beskrivningen av det är en komplex fråga som inte kan besvaras på ett enkelt sätt. Graden av komplexitet och den mängd faktorer som påverkar bedömningen av revisorns oberoende, har gjort att vi i vår analys har tagit hjälp av en modell för att beskriva hur revisorn kan säkerställa sitt oberoende. Vår analys har givit några huvudslutsatser:

- Revisorns oberoende säkerställs bäst genom användandet av analysmodellen, som genom sin inriktning på grundläggande principer för oberoende, revisorns självständighet och kravet på revisorn att bära bevisbördan har kommit långt i försöken att garantera ett oberoende.
- En yrkesetisk syn på vad oberoendet innebär i form av god revisorssed är viktig och måste utvecklas vidare inom revisorskåren.

- Byråinterna åtgärder kan användas för att motverka oberoendehot, men inte garantera ett säkerställt oberoende. Åtgärder som extern rotation och begränsningar av arvodet är mindre användbara, men kan fylla en funktion.
- Externa motåtgärder krävs för att interna motåtgärder ska fungera.

Källförteckning

Publicerade källor

Litteratur

Bruzelius, Lars H. & Skärvad Per-Hugo (2000) *Integrerad Organisationslära*, Studentlitteratur, 8e upplagan

Cassel, Filip (1996) *Den reviderade revisorn – en oren berättelse*, Nerenius & Santérus förlag

FAR, Föreningen Auktoriserade Revisorer (2001) *FARs Samlingsvolym*, FAR förlag AB

FAR, Föreningen Auktoriserade Revisorer (2002) *FARs Samlingsvolym*, FAR förlag AB

FAR, Föreningen Auktoriserade Revisorer (2002) *Regler om revisorer och revision*, FAR förlag AB

Hemström, Carl (1998) *Bolagens rättsliga ställning*, Norstedts Juridik, 3e upplagan

Holme, Idar Magne & Solvang Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, 2a upplagan

Jägerhorn, Reginald (1981) *Revisorn som konsult och rådgivare*, Svenska Handelshögskolan

Pettersson, Gertrud (1997) *Att skriva rapporter – Om formen och dess betydelse för innehållet*, Lunds Universitet

Rienecker, Lotte & Jörgensen, Per Stray (2002) *Att skriva en bra uppsats*, Liber AB

Schroeder & Clark (2001) *Financial Accounting theory and analysis*,

Tidskrifter

Alander, Gunilla (2002) "Extern rotation – en analys av positiva och negativa", *Balans*, nr. 11

Ernst & Young (2001/02) "Kvalitet och tillgänglighet", *Verksamhetsberättelse*

Fredriksson Engblom Karin (1998) "Nya formuleringar om revisorns arvode", *Balans*, nr. 2

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

Langstedt, Bo Lars (1999) "Revisorns kompetens och oberoende", *Balans*, nr. 2

Lagar och lagförslag

ABL = Aktiebolagslagen 1975:1385

Prop. 2000/01:146 = Proposition 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

Revisionslagen 1999:1079

RevL = Revisorslagen 2001:883

Muntliga källor

Intervju anonym auktoriserad revisor 021204

Intervju anonym godkänd revisor 021210

Intervju anonym auktoriserad revisor 021211

Intervju anonym auktoriserad revisor 021216

Intervju anonym auktoriserad revisor 021216

Intervju anonym auktoriserad revisor 021217

Intervju anonym auktoriserad revisor 021217

Intervju anonym godkänd revisor 021218

Elektroniska källor

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2001), *Analysmodellen*,
<http://www.far.se/doc/Analysmodellen3.doc>, 2003-01-11

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2002), *Revisionsverksamhet – Verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet – Tillåten sidoverksamhet – Otillåten sidoverksamhet*, <http://www.far.se/doc/Naturligt.doc>, 2003-01-11

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2001), *Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed*,
<http://www.far.se/pdf/Etikregler2.pdf>, 2002-11-10

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2002), *Sarbanes-Oxley Act – Utredning på uppdrag av FAR*
<http://www.far.se/doc/Sarbanes-Oxley%20Act%20i%20Sverige.doc>, 2002-11-15

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2002), *Vad har hänt i FAR sedan årsstämman 2001?*,
<http://www.far.se/doc/HäntFAR-ÅR2001-2002.doc>, 2002-11-10

Fédération des Experts Comptables Européens (2001), *FEE Paper, The conceptual approach to protecting auditor independence*,
<http://www.fee.be/secretariat/press%20release%20pages/pr6.htm>, 2002-11-11

Revisorsnämnden (2001), *Förordning om revisorer(1995:665)*, <http://www.rn.se/Insidan.htm>,
2003-01-11

Bilaga

Bilaga 1.

Frågeställningar kring oberoendet.

Bakgrunds frågor.

1. Namn?
2. Auktoriserad när?
3. Vilken bakgrund har du inom revisorsyrket (kortfattat)?
4. Vilken typ av klienter möter du i dina uppdrag? (fåmansföretag, medelstora företag, koncerner, lantbruk, varierande, etc.)
5. Arbetar du inom en MDP (Multi Disciplinary Practise) byrå? Vilka specialister finns i övrigt inom din byrå?
6. Hur många klienter (ca.) utför du uppdrag åt?

Oberoendet

7. Har du tidigare upplevt ditt oberoende i förhållande till klienten som ett problem?
8. Vilka är de svåraste oberoendehoten som du tidigare har mött i din roll som revisor? Ge gärna exempel på upplevda problem.
9. Skulle oberoende situationen kunna förbättras ytterligare för revisorskåren? Om ja, hur?
10. Har den nya revisorslagen förenklat eller försvårat din möjlighet att hantera oberoendehot (Utveckla gärna svaret)?

Analysmodellen

11. Upplever du att du behärskar analysmodellen, och har den trängt in i organisationen på ditt företag?
12. Har du tagit del av vidareutbildning i modellen? Om ja, i vilken form?
13. Har analysmodellen förenklat eller försvårat din möjlighet att bedöma oberoendehot?
14. Har du vid något tillfälle avböjt ett uppdrag till följd av ett oberoendehot, enligt analysmodellen? Om ja vilken situation gällde detta?
15. Vilka problem har ni upplevt vid användningen av modellen?

16. Använder några övriga specialister inom ert företag analysmodellen?
17. Har implementeringen av analysmodellen lett till ökade kostnader för ditt företag?

Internt arbete

18. Finns det en intern policy för oberoendefrågor inom ditt företag? Hur är den utformad, vilken internkontroll finns? (används exempelvis ”2nd partner review”, ”kinesiska murar”, interna regler om medelsförvaltning, etc.)
19. Har de interna rutinerna förändrats i ditt företag, sedan införandet av den nya revisorslagen?
20. Har den interna organisationen förändrats sedan införandet av den nya revisorslagen?
21. Om fristående rådgivning förekommer vid ert företag? Hur hanteras den situationen med tanke på oberoendehotet?

Övriga frågor

22. Vilken form av rådgivning ger du till klienten under dina uppdrag?
23. Krävs i vissa fall omfattande rådgivning för att kunna slutföra revisionen?
24. Har klienterna reagerat på införandet av den nya revisorslagen? Hur?
25. Vad anser du om ett rotationssystem för revisorer?
26. Anser du att en gräns för ett maximalt arvodesbelopp skulle påverka oberoende-situationen till det bättre?