



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

VT 2010
Institutionen för handelsrätt
Magisteruppsats HARM02

Bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot

Handledare:
Krister Moberg

Författare:
André Persson

Sammanfattning

Titel: Bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot

Författare: André Persson

Handledare: Krister Moberg

Nivå: Magisteruppsats

Revisorns granskning skall bl.a. tjäna till att kvalitetssäkra den finansiella information som ett bolag lämnar ifrån sig. En av förutsättningarna för detta är att revisorn är oberoende. Det är inte ovanligt att en revisor uppträder i dubbla roller mot sin revisionsklient. Dels som granskare och dels som rådgivare. Revisorn får och är i vissa fall skyldig att lämna råd till sin revisionsklient. Detta innebär att revisorn kan komma till att granska sina egna tidigare rådgivningsinsatser, s.k. självgranskning. Syftet med föreliggande uppsats är att redogöra för när det föreligger självgranskningshot för revisorn när denna bistår med bokförings- och redovisningsrådgivning till sin revisionsklient. Metoden som används är rättskälleläran, vilket innebär att jag främst använder mig av lagstiftning, förarbete, doktrin samt RN:s praxis.

Det är främst självgranskningsregleringen i ABL och RL som varit föremål för uppsatsen. Dessa regelverk hindrar revisorn att vara revisor i ett bolag om det föreligger hot mot revisorns oberoende. Revisorn får, i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning, enligt jävsreglerna i ABL endast bistå revisionsklienten med s.k. revisionsrådgivning. Det samma gäller revisorns medarbetare när granskningen avser större bolag. När det avser medarbetarens inblandning i mindre bolag får han eller hon bistå med rådgivning så länge det inte innefattar grundbokföringen. Omständigheter som inte faller under jävsreglerna i ABL skall prövas mot analysmodellen i RL. Analysmodellen är utformad som en presumtionsregel vilket innebär att revisorn har skyldighet att avböja eller avsäga sig uppdraget så snart det förekommer omständigheter som kan hota revisorns opartiskhet och självständighet.

Nyckelord: Analysmodellen, jäv, oberoende, rådgivning och självgranskning.

Abstract

Title: Bookkeeping and accounting advice as self-review threats

Author: André Persson

Level: Master thesis

Advisor: Krister Moberg

The auditor's review shall serve to ensure the quality and credibility of the financial statement that a company published. One of the prerequisites to ensure this is that the auditor is independent. It is not uncommon for an auditor to act in dual roles against the audit client. Both as a reviewer and as an adviser. The auditor may, and is in some cases, required to provide advice to their audit clients. This means that the auditor could review his or her own advice, called self-review. The purpose of this essay is to explain when there is a self-review threat to the auditor when he or she assists with bookkeeping and accounting advice to his or her audit clients.

The Swedish regulations on self-review are based on two sets of rules. The first set of rules is the disqualification rules of the Companies Act, while the second set is the independence requirements of the Auditors Act. According to Chapter 9 section 17 paragraph 1 of the Companies Act a qualified auditor cannot audit a company if he or she assists the company in its bookkeeping. The second set of rules is the independence requirements laid down in the Auditors Act. Section 21 expresses the Swedish principle-based approach. According to the section an auditor shall be independent when carrying out his or hers audit assignment and shall consider whether there are circumstances that may undermine the confidence in his independence. According to the second paragraph the auditor is not required to decline or resign from the assignment if, in the individual case, such particular circumstances exist or such measures have been taken that imply that there is no reason to question his or hers independence.

Keyword: Analysis model, disqualification, independence, advice and self-review.

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	7
1.1 BAKGRUND	7
1.2 PROBLEMDISKUSSION	8
1.3 SYFTE.....	9
1.4 METOD OCH MATERIAL.....	9
1.5 AVGRÄNSNING	10
1.6 DISPOSITION	11
2 ALLMÄNT OM REVISION OCH REVISORN	12
2.1 REVISORNS ROLL I AKTIEBOLAG.....	12
2.2 REVISIONENS SYFTE	13
2.3 REVISORNS REGELVERK.....	14
2.3.1 <i>Det internationella regelverket</i>	14
2.3.2 <i>Det svenska regelverket</i>	15
3 REVISIONSVERKSAMHET	16
3.1 DEFINITION AV REVISIONSVERKSAMHET.....	16
3.1.1 <i>Lagstadgad revision</i>	17
3.1.2 <i>Revisionsrådgivning</i>	17
3.1.3 <i>Annan granskning än lagstadgad revision</i>	17
3.1.4 <i>Lagstadgade tilläggsuppdrag</i>	18
3.1.5 <i>Avtalsmässiga tilläggsuppdrag</i>	18
3.1.6 <i>Verksamheter som vanligtvis faller utanför begreppet</i>	18
4 REVISORNS OBEROENDE	20
4.1 INLEDNING	20
4.2 REVISORNS OBEROENDE, EN KLASSISK FRÅGA	20
4.3 OBEROENDEKRAVETS INNEBÖRD	21
4.3.1 <i>Oberoendebegreppet</i>	21
4.3.2 <i>Faktiskt och synbart oberoende</i>	22
4.4 DEN SVENSKA OBEROENDEREGLERINGEN.....	22
4.4.1 <i>Jäv enligt ABL</i>	23
4.4.2 <i>Analysmodellen i RL</i>	24
4.4.3 <i>Sambandet mellan jävsbestämmelserna i ABL och analysmodellen i RL</i>	26
5 SJÄLVGRANSKNINGSHOT ENLIGT ABL.....	28
5.1 INLEDNING	28
5.2 BOKFÖRINGS- OCH REDOVISNINGSRÅDGIVNING SOM SJÄLVGRANSKNINGSHOT	28
5.3 BOKFÖRINGS- OCH REDOVISNINGSRÅDGIVNING SOM FALLER INOM JÄVSBESTÄMMELSERNA I ABL ...	29
5.3.1 <i>Redovisningsjäv</i>	30
5.3.2 <i>RN:s praxis vid redovisningsjäv</i>	31
5.3.3 <i>Byråjäv</i>	32
5.3.4 <i>RN:s praxis vid byråjäv</i>	34

5.4	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	34
6	SJÄLVGRANSKNINGSBESTÄMMELEN I RL	37
6.1	INLEDNING	37
6.2	BESTÄMMELENS KONSTRUKTION	38
6.3	RÅDGIVNINGENS INSATSER SOM HAMNAR UTANFÖR SJÄLVGRANSKNINGSBESTÄMMELENS TILLÄMPNINGSOMRÅDE	39
6.3.1	<i>Revisionsrådgivning och närmare om dess gränser.....</i>	39
6.3.3	<i>Revisionell återgranskning.....</i>	41
6.4	FRISTÅENDE RÅDGIVNING SOM SJÄLVGRANSKNINGSHOT	41
6.4.1	<i>Revisorns självgranskningshot.....</i>	42
6.4.2	<i>Självgranskningshot på grund av revisorns medarbetare eller någon inom revisorns nätverk.....</i>	43
6.4	PRESUMPTIONSBRYTANDE ÅTGÄRDER	46
6.4.3	<i>Självgranskningshot som inte kan balanseras.....</i>	47
6.4.4	<i>Självgranskningshot av mindre betydelse.....</i>	47
6.4.5	<i>Självgranskningshot som kan balanseras genom motåtgärder.....</i>	48
6.5	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	50
7	SAMMANFATTANDE KOMMENTARER.....	52
	KÄLLFÖRTECKNING.....	54
	OFFENTLIGT TRYCK.....	54
	LITTERATUR	54
	TILLSYNSÄRENDE	55
	BILAGA 1, FLÖDESSCHEMA, ANALYSMODELLEN	56

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
FEE	Federation des Expert Comptables Europeens
IFAC	International Federation of Accountant
Prop	Proposition
RL	Revisorslag (2001:883)
RN	Revisorsnämnden
RS	Revisionsstandard
SOU	Statens offentliga utredningar
SUT	Systematisk och uppsökande tillsyn

1 Inledning

I detta kapitel ges en bakgrund till uppsatsens ämnesval. Efter bakgrunden kommer en problemdiskussion som utmynnar i uppsatsens syfte. I detta kapitel ryms även en genomgång av metod och material som används i uppsatsen. Slutligen förklaras hur avgränsningar av ämnet gjorts och därefter presenteras uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Syftet med lagstadgad revision återfinns bl.a. i 9 kap. 3 § ABL. Där framkommer det att revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Denna granskning ska vara så omfattande och ingående som god revisionsredovisning kräver. Denna granskning skall utmynna i en revisionsberättelse där resultatet av granskningen presenteras, se 9 kap. 5 § ABL. Revisorns granskning och avlämnande av revisionsberättelse, skall bl.a. tjäna till att kvalitetssäkra den finansiella information som bolaget lämnar.¹ Till vem vänder sig då denna reviderade finansiella information? Historiskt torde revisionen motiverats huvudsakligen av hänsyn till bolagets aktieägare. Det har sedermera framhållits att revisionen även är till nytta för bolagets andra intressenter.² För ett fungerande och effektivt näringsliv är förtroendet för revisorns granskning av stor vikt.

Det finns en rad viktiga förutsättningar som måste vara uppfyllda för att revisorns funktion som garant för olika intressenter skall ses som tillförlitlig. Först och främst måste revisorn vara sakkunnig vilket framkommer i bl.a. 9 kap. 11-12 §§ ABL. Där regleras att endast revisor som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor. Vidare står att en revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets verksamhet fodras för att fullgöra uppdraget. Det ställs således höga kompetenskrav på revisorn. Revisorns oberoende är en annan viktig förutsättning för att kvalitetssäkra revisionen. Även kravet på revisorns oberoende är lagstadgat i bl.a. 20 § RL. Relevansen i oberoendekravet kan förklaras med att revisorn vid sin rapportering av granskningen ger uttryck för en personlig ståndpunkt om det granskade materialet är upprättat i enlighet med de normer som är gällande.³ Revisorn måste därför försäkra sig om att han eller hon kan genomföra sitt uppdrag utan sidoblickar på förhållanden som är ovidkommande för uppdraget samt att revisorn står fri gentemot revisionsklienten och andra intressenter så att revisorns handlingsutrymme är fullständigt.⁴

1 Moberg, s 34.

2 Prop. 1997/98:99 s 127.

3 Diamant, s 162.

4 Prop. 2000/01:146, s 100.

Det är inte ovanligt att en revisor agerar i olika roller gentemot revisionsklienten. Den klassiska revisorsrollen innebär att revisorn granskar och kontrollerar revisionsklientens verksamhet. Det finns även den utvidgade revisorsrollen som innebär att revisorn lämnar råd till klienten eller till andra.⁵ I små och medelstora bolag är deras revisionsbyrå den viktigaste källan för rådgivning. Detta beror främst på den kontakt som har etablerats mellan revisionsbyrån och dess revisionsklient.⁶ Detta har sina fördelar både för revisorerna och för klientbolaget. Revisorerna lär känna nyckelpersonerna i klientbolaget samt bolagets verksamhet.⁷ Genom att revisorn redan är bekant med företaget torde det gå åt mindre tid att sätta sig in i företagets verksamhet i samband med rådgivning, vilket kan leda till lägre produktionskostnader.⁸

I skrivande stund genomförs stora förändringar inom revisionsområdet. Den 14 april 2010 lämnade regeringen över en proposition till riksdagen om frivillig revision⁹. Förslaget syftar till att aktiebolag så långt som möjligt ska få avgöra vilka tjänster som de behöver för sin organisation och förvaltning. Innebörden av den nylagda propositionen är bl.a. att cirka 72 procent av aktiebolagen undantas revisionsplikt gällande fr.o.m. 1 november 2010. Denna nya situation kommer troligen leda till en del omstruktureringar i revisionsbranschen. Revisorns uppdrag kommer säkerligen variera mer och tjänsterna kommer troligen i högre grad skraddarsys efter näringslivets behov. En del av de lagstadgade revisionsuppdragen kommer troligtvis försvinna och kompenseras av andra revisionsuppdrag och till viss del även av utökade rådgivningstjänster. Detta gör att ämnet om revisorns oberoende kanske är mer aktuellt nu än någonsin då revisionsbranschen står inför stora förändringar.

1.2 Problemdiskussion

Att en revisor agerar i dubbla roller, dels som granskare och dels som rådgivare, kan verka motstridigt med tanke på kravet på revisorns oberoende. När revisorn ger revisionsklienten rådgivning som efterföljs, kan revisorn komma att granska sin egen insats i den efterkommande revisionen. Det finns studier som visar på ett samband mellan att tillhandahållandet av konsulttjänster åt revisionsklient och viljan att avge en ren revisionsberättelse.¹⁰ Wines gjorde en undersökning i Australien där han visade att antalet orena revisionsberättelser var högre i de bolag där den valde revisorn inte även tillhandahöll

5 Moberg, s 38f.

6 Svanström och Sundgren, Balans nr 4 2010.

7 Svanström, s 55.

8 Svanström och Sundgren, Balans nr 4 2010.

9 Se prop. 2009/10:204.

10 Diamant, s 296.

konsulttjänster än i de bolag där revisorn gjorde det.¹¹ Detta gemensamma intresse kan således hota revisorns oberoende. Samtidigt bedriver revisorn sin verksamhet som näringsverksamhet med krav på avkastning. Revisorer måste därför tillåtas, inom de ramar som oberoenderegleringen sätter, kunna ägna sig åt inkomstbringande verksamhet. Det finns för revisorn således ekonomiska incitament att tillhandahålla rådgivning för revisionsklientens räkning. Frågor som blir intressanta är hur mycket rådgivning revisorn kan tillhandahålla sin revisionsklient, samt vilka typer av rådgivning som är tillåtna enligt svensk gällande rätt. Hur kan lagstiftaren säkerställa revisorns oberoende när han eller hon tillhandahåller rådgivning till sin revisionsklient, samt om rådgivningen till klienten skall anses som ett hot eller som en tillgång. Viktigt att poängtera i och med den nylagda propositionen är att kravet på revisorns oberoende gäller inte endast vid den lagstadgade revisionen utan revisorn måste även ta hänsyn till oberoenderegleringen när han eller hon utför andra revisionsuppdrag.

Uppsatsen kommer att behandla de frågeställningar som gäller när en revisor kan komma att granska sina egna rådgivningsinsatser i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning, s.k. självgranskning. När revisorn granskar sina egna rådgivningsinsatser kan detta innebära hot mot revisorns oberoende. Självgranskningshot grundar sig således på sambandet mellan lämnande av råd och efterföljande granskningsuppdrag.

1.3 Syfte

Uppsatsens huvudsyfte är att redogöra för när det föreligger självgranskningshot för revisorn, när denna bistår med bokförings- och redovisningsrådgivning till sin revisionsklient. Uppsatsens bisyfte är att undersöka när det kan tänkas föreligga presumtionsbrytande omständigheter.

1.4 Metod och material

Inom rättsvetenskapen presenterar Sandgren tre olika metoder för uppsatsskrivning inom det juridiska området. De tre metoderna är rättskälleläran, juridisk metod samt rättsvetenskaplig metod.¹² Rättskälleläran är den snävaste metoden och brukar användas för att analysera gällande rätt. Läran om rättskällorna pekar ut de rättskällor som skall, bör och får beaktas. Juridisk metod inkluderar förutom rättskälleläran även olika aspekter på faktahantering och faktas relation till rättskällorna samt faktas rättsliga relevans. Den rättsvetenskapliga metoden är ett än vidare begrepp. Det kan sägas att i stort sett alla metoder som kan brukas för att öka

¹¹ Wines, s 83f.

¹² Sandgren, s 36.

kunskapen om rätten är rättsvetenskap så länge ett juridiskt perspektiv ingår i ansatsen. Exempel kan vara empiriska metoder och insikter från andra vetenskaper såsom rättsekonomi, rättsfilosofi och rättspsykologi.¹³

Den metod jag valt att använda för att uppnå uppsatsens syfte är rättskälleläran. Valet av metod präglas av uppsatsens syfte. Materialet som har använts är aktuell lagstiftning som reglerar revisorns oberoende, främst jävsreglerna i ABL och analysmodellen i RL. Förarbeten som föregått lagstiftningen har tagits till hjälp för att tolka lagstiftningen. Branschorganisationernas regelverk och rekommendationer har också använts främst som hjälp för att förstå vad som inryms i god revisorssed och god revisionsred. Till hjälp för att tolka reglerna har jag även använt mig av relevant doktrin på området och RN:s praxis.

RN:s praxis används för att dels stärka argument och dels visa när RN anser en situation eller omständighet vara av sådan karaktär att den anses överträda antingen jävsreglerna i ABL eller analysmodellen i RL. RN:s praxis har stor betydelse för revisorerna och för de domstolar som skall tillämpa de revisorsrättsliga reglerna.¹⁴ RN skall i egenskap av statens organ på revisorsområdet, genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvara för att normeringen på området utvecklas på lämpligt sätt. RN får härigenom tolkningsföreträde vad gäller innehållet i god revisionsred och god revisorssed. Dock bestäms innehållet i god revisionsred och god revisorssed ytterst av domstol.¹⁵ Det åligger således revisorn att följa RN:s praxis i brist på annan auktoritativ källa.

1.5 Avgränsning

Av de omständigheter som analysmodellen i RL fångar upp som hot mot revisorns oberoende är det främst självgranskningshotet som kommer att behandlas i uppsatsen. Det finns många andra omständigheter som av analysmodellen anses som hot mot revisorns oberoende men självgranskningshotet känns möjligen som det mest aktuella och av RN:s praxis att döma den mest omtvistade omständigheten. Inom området för självgranskning kan olika typer av rådgivning ha förekommit, såsom exempelvis rådgivning inom skatte- organisations- och redovisningsområdet. För uppsatsen avgränsas däremot rådgivningen till att endast omfatta rådgivning som avser bokföring och redovisning.

Vidare avgränsas uppsatsen till att endast avse svenska aktiebolag och oberoenderegleringen kring dess bolag. Uppsatsen kommer således inte att göra anspråk på att behandla andra associationer och dessas reglering avseende oberoende. Jag väljer också pga. utrymmesbrist

¹³ Sandgren, s 36ff.

¹⁴ Diamant, s 25f.

¹⁵ Prop. 2000/01:146, 88.

att endast behandla aktiebolag som inte är noterade på någon aktiemarknad. De regelverk jag nämner i uppsatsen är naturligtvis applicerbara även på dessa bolag, dock kan dessa bolag ha andra regelverk än de jag nämner i uppsatsen att ta hänsyn till. Exempel på sådant regelverk kan vara svensk kod för bolagsstyrning.

1.6 Disposition

Detta inledande kapitel innefattar en bakgrund till ämnesvalet och en problemdiskussion. Även syfte, metod och material samt avgränsningar inryms i kapitel ett. I andra kapitlet introduceras läsaren ytterligare i ämnet revision. I detta kapitel diskuteras revisionens och revisorns roll och syfte samt regelverket som styr revisorn. I tredje kapitlet definieras revisionsverksamhet som är ett centralt begrepp i RL. Det fjärde kapitlet behandlar revisorns oberoende i allmänhet och oberoenderegleringen i synnerhet. I femte kapitlet undersöks hur jävsreglerna i 9 kap. 17 § ABL fångar upp revisorns självgranskningshot vid bokförings- och redovisningsrådgivning. I sjätte kapitlet behandlas revisorns självgranskningshot vid bokförings- och redovisningsrådgivning utifrån reglerna i 21 § RL. Slutligen i sista kapitlet kommer jag knyta samman de slutsatser som jag dragit under uppsatsens gång.

2 Allmänt om revision och revisorn

I detta kapitel kommer revision och revisorns roll närmare att presenteras. Först presenteras revisorns roll i aktiebolag samt vilka revisionens intressenter kan tänkas vara. Vidare kommer revisionens syfte att behandlas och avslutningsvis kommer en kort genomgång om hur revisorns regelverk ser ut. Syftet med kapitlet är att ge läsaren den nödvändiga information som behövs för att kunna förstå problematiken kring revisorns krav på oberoende.

2.1 Revisorns roll i aktiebolag

Vid sidan av bolagsstämma, styrelse och, i förekommande fall, verkställande direktör, måste ett aktiebolag ha ännu ett bolagsorgan, nämligen en eller flera revisorer, se 9 kap. 1 § ABL. Denna paragraf kommer som nämnts ovan förmodligen att ändras 1 november 2010. Därefter avser kravet att ha revisor endast bolag som uppfyller mer än ett av följande delvärde, antal anställda är i genomsnitt fler än 3 personer, balansomslutningen är över 1.5 miljoner kronor samt om nettoomsättningen överstiger 3 miljoner kronor.¹⁶ Revisorn är det kontrollerande bolagsorganet och har till uppgift att granska bolagets årsredovisning, bokföring samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning, 9 kap. 3 § ABL. Bolagsstämma, styrelse och verkställande direktör är samtliga involverade i bolagets beslutsprocess, revisorn däremot skall endast ha en kontrollerande funktion i bolaget.¹⁷ Enligt 9 kap. 8 § ABL, tillsätts revisorn av bolagsstämman. I bolagsordningen kan det föreskrivas, om bolaget skall ha flera revisorer, att en eller flera av dessa kan utses på annat sätt än av bolagsstämman. Minst en revisor måste dock väljas av bolagsstämman.

Motivet till att minst en revisor måste utses av bolagsstämman är att den lagstadgade granskning som revisorn gör har stor betydelse för framförallt bolagets aktieägare.¹⁸ Upprinnelsen till revisionen var främst aktieägarnas behov av ett kontrollerande organ i förhållande till bolagsledningen.¹⁹ Med bolagsledning menar jag, om inget annat föreskrivs, bolagets styrelse och verkställande direktör som svarar för förvaltningen av bolagets angelägenheter och företräder bolaget utåt. Separationen mellan bolagets ägare och de som förvaltar bolaget aktualiserar principal agent-teorin.²⁰ Utgångspunkten i denna teori är att bolagsledningen fungerar som agent för bolagets ägare, principalen. Detta är ett av

¹⁶ Prop. 2009/10:204, s 9.

¹⁷ Moberg, s 30.

¹⁸ Prop. 1997/98:99 s 133.

¹⁹ Moberg, s 34.

²⁰ Diamant, s 79.

aktiebolagens grundproblem.²¹ Separationen innebär en risk att bolagsledningen beaktar sina intressen, och försöker maximera sitt välstånd, istället för att fullt ut jobba för aktieägarnas intressen, nämligen att maximera aktiebolagets vinst. Det finns två sätt för principalen att säkra bolagsledningens lojalitet mot aktieägarna, dels genom belöning och dels genom övervakning.²² Extern revision av bolagen är ett sätt att kontrollera och övervaka bolagsledningen så att dessa inte åsidosätter sina skyldigheter gentemot aktieägarna.

Aktiebolag har en rad andra intressenter som kan tänkas vara intresserade av att den finansiella information som lämnas från bolag är granskad och kontrollerad. Kreditgivare såsom banker och leverantörer kan använda sig av årsredovisningar och dylikt när de skall bedöma ett bolags kreditvärdighet. I ett sådant fall är det viktigt att kreditgivarna kan lita på att den ekonomiska information som finns tillgänglig är rättvisande. Samhället har ett visst intresse som tillgodoses genom att revisorerna är skyldiga att granska bolagens fullgörande av sina betalningsskyldigheter av skatter och avgifter, detta enligt 9 kap. 34 § ABL. Andra intressenter kan vara anställda, kunder, presumtiva aktieägare m.fl. Revisorn kan således ses som ett verktyg, för principalen och andra intressenter, vars uppgift är att kontrollera att bolagets ledning uppfyller sina skyldigheter som bolagsorgan och sin lojalitetsplikt, dvs. att verka för bolagets bästa och i slutändan maximera ägarnas vinst.²³

2.2 Revisionens syfte

Målet för den lagstadgade revisionen i Sverige är att revisorn efter sin granskning skall lämna en revisionsberättelse.²⁴ I denna skall revisorn uttala sig huruvida årsredovisningen, i alla väsentliga avseenden, har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning och därmed ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning enligt god redovisningssed i Sverige, se 9 kap. 31 § ABL. Revisorn skall även uttala sig huruvida ansvarsfrihet kan beviljas dvs. om någon i bolagsledningen har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet gentemot företaget.²⁵ När en revisor lämnar en ren revisionsberättelse innebär detta att revisorn med hög men inte absolut säkerhet bestyrker att årsredovisningen i sin helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter.²⁶ Revisionsberättelsen är den enda offentliga rapport som revisorn lämnar om sin granskning. Revisionens intressenter kan sägas vara alla som har eller kan komma få en relation till det granskade bolaget i egenskap av aktieägare, anställd, borgenär m.fl.²⁷ Dessa intressenter tar,

21 Moberg, s 25f.

22 Se t.ex. Diamant, s 79, Kim & Nofsinger, s 4ff.

23 Diamant, s 81.

24 RS 200 bestämmelse 2SE.

25 RS 200 bestämmelse 2SE.

26 RS 200 bestämmelse 8.

27 Se SOU 1995:44, s 15 och 214 samt Diamant, s 110.

utifrån den ekonomiska information som företaget lämnar ifrån sig, beslut i olika frågor. För att dessa intressenter skall kunna ta rationella beslut krävs att de kan känna tilltro till den ekonomiska informationen. Revisionen anses vara en av hörnstenarna i säkrandet av denna tilltro. Härav följer att revisorns syfte är att säkra denna tilltro. Detta kräver att revisionen utförs på ett kompetent, effektivt och oberoende sätt.²⁸ Revisorns kompetens säkras genom att revisorn måste avlägga en revisorsexamen hos RN. Kraven som ställs på revisorer regleras 4 § RL och i RN:s föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering.²⁹ Oberoendekriteriet kommer att behandlas i kapitel fyra.

2.3 Revisorns regelverk

Denna uppsats innehåller redogörelse för de svenska förhållandena. Men det svenska regelverket bygger i stor utsträckning på det internationella regelverket. I detta avsnitt behandlas först kort och övergripligt de internationella regelverk som har stor betydelse för de svenska reglerna.

2.3.1 Det internationella regelverket

EG har antagit ett antal förordningar, direktiv och rekommendationer på bolagsrättens område som direkt eller indirekt påverkar revisorer och deras revision. Det senaste är det åttonde bolagsrättsliga direktivet 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning. Direktivet är resultatet av den process som inleddes 1995 med syfte att harmonisera reglerna om lagstadgad revision inom EU. Direktivet skall ses som ett resultat av de företagsskandalerna som ägde rum i början på 2000-talet.³⁰ Syftet med direktivet var främst att återupprätta konsumenternas och investerarnas förtroende för marknaden och förbättra de europeiska företagens konkurrenskraft.³¹ Det åttonde bolagsdirektivet innehåller bestämmelser om bl.a. kvalitetssäkring, tillsynsverksamhet, revisorns oberoende och objektivitet, yrkeskompetens och revisionskommittéer.³² Direktivet implementerades i svensk rätt genom att riksdagen antog regeringens proposition 2008/09:135. Revisionsutskott m.m. – genomförande av 2006 års revisorsdirektiv.

Det finns även normbildande internationella samarbetsorganisationer där de nationella revisorsorganisationerna verkar. På europainivå finns FEE där medlemmarna utgörs av de mest kvalificerade revisorsorganisationerna i Europa. Svenska Far³³ är medlem i FEE. På det

28 Diamant, s 77.

29 Se RNFS 2001:3.

30 T.ex. Enron, WorldCom och Parmalat.

31 Prop. 2008/09:135, s 57.

32 Se 2006/43/EG.

33 Tidigare benämning var FAR/SRS, men sedan mars 2010 är benämningen Far.

globala planet arbetar IFAC som har till syfte att tjäna allmänhetens intresse genom att stimulera en hög kvalitet på världens revisorer.³⁴ Genom Far:s medlemskap i IFAC har Far åtagit sig att verka för att IFAC:s regler genomförs i Sverige så långt möjligt med hänsyn till de nationella förutsättningarna. Detta åtagande är av privaträttslig natur vilket innebär att reglerna formellt riktar sig till Far:s medlemmar. Far har dock ambitionen att dessa regler skall uppfattas av omvärlden som uttryck för god yrkessed i allmänhet och att de därmed skall tjäna som vägledning för andra i branschen som inte är medlemmar i Far.³⁵ IFAC utvecklar bl.a. standards inom områden som revisorns etik och oberoende.³⁶

2.3.2 Det svenska regelverket

Den svenska lagstiftningen innehåller åtskilliga bestämmelser om revisorer och revisorers verksamhet. De regler som behandlar revisorer och revisorers verksamhet i författningsform återfinns främst i RL och de associationsrättsliga regleringarna som exempelvis ABL. Enligt 9 kap. 3 § ABL skall revisorns granskning vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Lagstiftaren anser att normbildningen på området skall ligga i ett system med en ramlagstiftning som ålägger revisorn att vid sin granskning iaktta god revisionsred. Den goda revisionsreden utvecklas internationellt, genom Far, RN samt genom RN:s och förvaltningsdomstolens praxis.³⁷ Revisorn skall även iaktta god revisionsred, enligt 19 § RL. Den goda revisionsreden har allmänt setts som en yrkesetisk standard för hur revisorn skall agera vid enskilda uppdrag samt hur revisorn skall organisera sin verksamhet, marknadsföring, relation till kolleger m.m.³⁸ Det är Far som utarbetar reglerna som ger uttryck för organisationens uppfattning om vad som är god revisionsred. En viktig etisk regel är att tillämpa god revisionsred, varför god revisionsred får anses som ett mer vidsträckt begrepp.³⁹

34 Svanström, s 75.

35 FAR SRS yrkesetiska regler, s 5.

36 FAR SRS yrkesetiska regler, s 14.

37 Prop. 1997/98:99, s 142.

38 Diamant, s 54.

39 Moberg, s 39f.

3 Revisionsverksamhet

För revisorns yrkesutövning är begreppet revisionsverksamhet centralt, framförallt i RL. För att kunna tillämpa RL krävs det att begreppet revisionsverksamhet definieras. I samband med att RL ersatte tidigare lagstiftning gjordes en definition av begreppet.⁴⁰ Begreppet revisionsverksamhet har stor betydelse vid tillämpningen av revisorns oberoendereglering.

3.1 Definition av revisionsverksamhet

Fram till den nya RL (2001:883) har definitionen av begreppet revisionsverksamhet återspeglats i och utvecklats främst genom tillsynspraxis. Detta medförde att begreppet ansågs som oklart, vilket inte, enligt regeringen, var tillfredställande för ett så pass grundläggande begrepp.⁴¹ I 2 § 7 p. RL infördes således en definition. Med revisionsverksamhet avses:

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

Utgångspunkten för lagstiftaren har varit revisorernas traditionella kärnverksamhet, nämligen olika slag av granskning och verksamhet som har ett nära samband med granskningen. Lagstiftaren har hänfört sådan verksamhet till begreppet revisionsverksamhet som från ett samhällsperspektiv framstår som särskilt skyddsvärda och då främst granskning som följer av lag eller annan författning. Härutöver har begreppet även knutits till andra tjänster som har anknytning till revisorns godkännande eller auktorisation och som har samma karaktär som lagstadgad revision. Vid den närmare avgränsningen av begreppet har hänsyn tagits till den funktion som begreppet bör ha i lagen, nämligen som beteckning på sådan verksamhet som det finns anledning till att författningsreglera. Lagstiftaren har på grundval av dessa utgångspunkter angett revisionsverksamhet enligt följande:

- lagstadgad revision,
- revisionsrådgivning,
- annan granskning än lagstadgad revision,

40 Se Prop. 2000/01:146, s 1.

41 Prop. 2000/01:146, s 39.

- lagstadgade tilläggsuppdrag samt
- avtalsmässiga tilläggsuppdrag.⁴²

3.1.1 Lagstadgad revision

Revisorernas yttersta funktion är att säkra tilltron till sådan verksamhet som anses vara av samhällsreligi vikt.⁴³ Därför finns det i flera lagar krav på en lagstadgad revision som i exempelvis i 9 kap. 3 § ABL. Denna typ av granskning är kärnverksamhet för revisorer varför den självklart ingår i begreppet revisionsverksamhet. Omfattningen av lagstadgad revision påverkas också av ytterligare regleringar i ABL, som exempelvis 9 kap. 34 § avseende granskning av skatter och avgifter.

3.1.2 Revisionsrådgivning

I sin granskning måste revisorn ta ställning om det granskade materialet ger en rättvisande bild av företaget avseende dess redovisning och förvaltning. Revisorn tar således ställning till informationens kvalitet.⁴⁴ Upptäcker revisorn brister har revisorn en skyldighet att lämna råd och förslag på förbättringar vad gäller bolagets redovisning och förvaltning. Denna typ av rådgivning som har detta samband med revisionen benämns revisionsrådgivning. Revisionsrådgivningen är både nödvändig och önskvärd för att den finansiella informationen skall bli rättvisande och medföra den eftersträvade ekonomiska och sociala nyttan. Revisionsrådgivning bör således ses som en naturlig del av revisionsuppdraget och skall ingå i begreppet revisionsverksamhet.⁴⁵

3.1.3 Annan granskning än lagstadgad revision

En revisor kan ibland utföra granskningsuppgifter som ej är lagstadgade men som i sak stämmer överens med den lagstadgade revisionen. Exempelvis kan en revisor få i uppdrag att granska bokföringen och förvaltningen i en ideell förening som inte omfattas av någon lagstadgad revisionsplikt. Denna typ av revision är ofta till för att tillgodose tredje mans intresse och utmynnar i en rapport samt är en följd av ett rättsligt bindande beslut, såsom stämmobeslut eller stadgeföreskrifter. En kvalificerad revisor anlitas sannolikt på grund av sin kvalifikation som godkänd eller auktoriserad revisor och resultatet av granskningen värderas säkerligen av tredje man utifrån detta. Därför karakteriseras denna typ av verksamhet som revisionsverksamhet. Om revisorn vid annan granskning än lagstadgad revision åtar sig att

42 Prop. 2000/01:146, s 39ff.

43 Diamant, s 148.

44 Diamant, s 156.

45 Prop. 2000/01:146, s 40f.

utföra tilläggsuppdrag som motsvarar den ovan beskrivna revisionsrådgivningen, bör dessa även anses utgöra revisionsverksamhet.⁴⁶

3.1.4 Lagstadgade tilläggsuppdrag

Det finns ett antal regler, bl.a. i ABL, om att vissa handlingar skall granskas av en kvalificerad revisor. Kontrollbalansräkningen skall, enligt 25 kap. 13 § ABL, granskas av en revisor när styrelsen upprättat en sådan. Andra exempel som faller in under denna verksamhet är i de fall då det föreskrivs att revisorn skall avge ett yttrande som är avsett att ligga till grund för beslut som avser företaget. Sådana yttrande skall bl.a. avgas inför beslut om nyemission, fondemission och emission av konvertibla skuldebrev.⁴⁷ Dessa tilläggsuppdrag skiljer sig inte sällan från revisorns kärnverksamhet (som främst innefattar efterhandsgranskning).⁴⁸ Syftet med dessa uppdrag är att granska och ge yttrande till företagets delägare och tredje man för att ge de underlag att bedöma ekonomisk information från företaget.⁴⁹ I samtliga fall grundar sig uppdragen på författningsbestämmelser, vilket bör innebära att lagstiftaren har ansett dessa granskningsområden som särskilt skyddsvärda och således har granskningen överlämnats till kvalificerad revisor. Mot bakgrund av det anförda är det naturligt att också dessa uppdrag omfattas av revisionsverksamhet.⁵⁰

3.1.5 Avtalsmässiga tilläggsuppdrag

Det förekommer att revisorer utför granskningsuppdrag som sker med anledning av ett avtal mellan revisionsklienten och någon utomstående. I den mån som uppdraget resulterar i rapport eller liknande, som i likhet med en revisionsberättelse, är avsedd för fler användare än endast revisionsklienten, bör denna verksamhet karaktäriseras som revisionsverksamhet. Exempel på ett sådant avtal är Stockholmsbörsens noteringsavtal. Avtalet mellan Stockholmsbörsen och bolaget avser bolagets revisors granskning av halv- och delårsrapporter. Informationen av detta slag utgör beslutsunderlag för aktiemarknadens aktörer.⁵¹

3.1.6 Verksamheter som vanligtvis faller utanför begreppet

En revisor kan även bedriva verksamhet där revisorn varken uppträder som granskare eller använder sig av traditionella revisionstekniker. Mest vanligt förekommande får väl anses vara s.k. fristående rådgivning som främst avser rådgivning i skatte- redovisnings- och organisationsfrågor. Denna typ av verksamhet har ingen direkt betydelse för omvärldens

46 Prop. 2000/01:146, s 41.

47 Se, 13 kap 8 § ABL, 12 kap 7 § ABL samt 15 kap 8 § ABL.

48 Diamant, s 149.

49 Prop. 2000/01:146, s 41.

50 Diamant, s 149.

51 Prop. 2000/01:146, s 41f.

förtroende för revisorns arbete och därför anser lagstiftaren inte att låta begreppet revisionsverksamhet omfatta dessa slag av uppdrag. Det kan vara förknippat med stora svårigheter att avgöra om en revisors rådgivning är att anses som revisionsrådgivning, d.v.s. att revisorn ger förslag till förbättringar av företagets redovisning och förvaltning som lämnas i direkt anslutning till revisionen, eller fristående rådgivning. I förarbetet till RL nämner lagstiftaren att denna gräns inte kan avgöras genom lagregleringar utan bör istället avgöras genom utveckling av god revisors- och revisionsred, ytterst genom domstolarnas praxis.⁵²

Det förekommer även att revisorer utför granskningsuppdrag där resultatet inte är ämnat att användas i förhållande till tredje man. Det kan vara fråga om olika slag av internrevision som endast är avsedd för bolagets ledning. Gränsdragningen mellan denna typ av verksamhet och den lagstadgade revisionen kan även den vara svår att avgöra. Skillnaden är att det inte finns samma samhällliga skyddsintresse och därför bör inte heller denna typ av verksamhet ingå i begreppet revisionsverksamhet. Självfallet ingår inte uppdrag som revisorn åtar sig utanför sin yrkesverksamhet, i begreppet revisionsverksamhet, såsom ledamot i en förenings styrelse eller annat uppdrag av privat karaktär.⁵³

52 Prop. 2000/01:146, s 42.

53 Prop. 2000/01:146, s 42.

4 Revisorns oberoende

I detta fjärde kapitel kommer regleringen kring revisorns oberoende att presenteras. Jag kommer även försöka förklara vad revisorns oberoendekrav innebär. Detta kapitel har fokus på revisors oberoende medan kommande kapitel kommer avgränsas till att endast behandla självgranskning som är en del av revisorns oberoende.

4.1 Inledning

Den ekonomiska information som bolag lämnar ifrån sig till delägare och tredje man har en avgörande betydelse för ett fungerande näringsliv. Det är därför viktigt att det finns en allmän och välgrundad tilltro till informationen. Att säkerställa detta nödvändiga förtroende är revisionens främsta funktion.⁵⁴ Kravet på att revisorn skall vara oberoende utgör en av hörnstenarna i de flesta teorier om säkrandet av revisionens funktion.⁵⁵ Moberg uttrycker förhållandet så, att revisorsinstitutets berättigande vilar på kravet att revisorn är oberoende.⁵⁶

4.2 Revisorns oberoende, en klassisk fråga

Revisorns oberoende är en klassisk fråga inom revisorsområdet och debatten har tidvis fått stor aktualitet. Bl.a. i samband med de stora företagsskandalerna i USA och Europa under början av 2000-talet.⁵⁷ För att återupprätta konsumenters och investerares förtroende för europeiska bolag antog Europaparlamentet och rådet i april 2006 direktivet 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (det nya åttonde bolagsrättsliga direktivet). Direktivet behandlar bl.a. frågor om revisors opartiskhet och självständighet.⁵⁸ I USA antogs 2002 Sarbanes-Oxley Act som reglerar de amerikanska oberoendereglererna för revisorer.⁵⁹ I Sverige kom frågan om revisorns oberoende att bli aktuell i samband med lagstiftningsarbetet till nuvarande RL. Den centrala frågan då var främst huruvida det går att förena revisorsfunktionen med rådgivningsfunktionen till samma klient.⁶⁰ Frågan behandlades senast i SOU 2008:79 om revisorns skadeståndsansvar. Frågeställningen i utredningen var om de nuvarande reglerna om jäv och oberoende är strängare än nödvändigt för att säkra revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet. Utredningen har funnit att byråjäv som avser små företag bör utmönstras ur ABL och andra associationsrättsliga lagar.

⁵⁴ Prop. 2000/01:146, s 56.

⁵⁵ Diamant, s 162.

⁵⁶ Moberg, s 79.

⁵⁷ T.ex. Enron, WorldCom och Parmalat.

⁵⁸ SOU 2007:56, s 87.

⁵⁹ Diamant, s 233.

⁶⁰ Moberg, s 81.

Byråjäv uppkommer när en medarbetare som är verksam i samma företag som revisorn yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen.⁶¹ Frågan om oberoende avseende dessa företag bör prövas enligt analysmodellen i RL. Innebörden av förslaget är att revisionsbyråer får ökade möjligheter att utföra s.k. kombiuppdrag i små företag.⁶² Detta förslag har i skrivande stund inte presenterats i någon proposition.

4.3 Oberoendekravets innebörd

4.3.1 Oberoendebegreppet

För att behandla revisorns oberoende är det viktigt att ha klart för sig vad som avses med oberoende. I svenska akademins ordbok står det att oberoendebegreppet i ekonomiska förhållanden innebär att någon är självständig i förhållande till någon annan. Begreppet oberoende används inte längre i den svenska revisorslagstiftningen. Begreppet diskuterades i samband med lagstiftningsarbetet rörande RL och det ansågs att något absolut oberoende inte finns i mänskliga sammanhang. Utredaren ansåg att det fanns en risk att väcka förväntningar som ej kan tillfredställas genom lagstiftning genom att använda begreppet oberoende utan att relatera det till exempelvis revisionsklienten.⁶³ I lagstiftningen föreskrivs därför istället att en revisor skall i en revisionsverksamhet utföra sina uppdrag med en opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden, se 20 § RL. Det framgår i författningskommentaren att det inte är möjligt att närmare precisera begreppen opartiskhet, självständighet och objektivitet i lagstiftningen utan dessa begrepp får utvecklas genom god revisorssed.⁶⁴ Allmänt kan dock sägas att revisorn måste försäkra sig om att han eller hon kan genomföra sitt uppdrag utan sidoblickar på förhållanden som är ovidkommande för uppdraget. Vidare skall revisor stå fri gentemot revisionsklienten och andra intressenter så att revisorns handlingsutrymme är fullständigt.⁶⁵ Lagstiftaren har valt att inte använda begreppet oberoende (eng. independence) medan normgivande organ och doktrin huvudsakligen använder det. Begreppen används på ett analogt sätt och innebörden är i huvudsak densamma.⁶⁶ Begreppet oberoende kan även ses som den samlade kravbild som ställs på revisorns agerande för att han eller hon skall kunna uppnå den efterfrågade opartiskheten, självständigheten och objektiviteten.⁶⁷

61 Prop 2005/06:97, s 21.

62 SOU 2008:79, s 13.

63 SOU 1999:43, s 141.

64 Prop. 2000/01:146, s 100.

65 Prop. 2000/01:146, s 100.

66 Svanström, s 89.

67 Diamant, s 30f.

4.3.2 Faktiskt och synbart oberoende

Den internationella branschorganisationen IFAC diskuterar oberoendebegreppet i termer av ”independence in fact” och ”independence in appearance”. Även i förarbetena till RL diskuterades det i termer av faktisk och synbar opartiskhet och självständighet.⁶⁸ I SOU, som föregick nuvarande RL angavs vad som avses med faktisk och synbar opartiskhet och självständighet:⁶⁹

*”- revisorns faktiska opartiskhet och självständighet; vilket innebär revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av väsentlig betydelse för revisionsuppdraget (kunna avge en objektiv revisionsberättelse), men inte till några andra omständigheter och
- revisorns synbara opartiskhet och självständighet; vilket är detsamma som frånvaror av sådana omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet.”*

Utgångspunkten i det faktiska oberoendet är revisorns egna uppfattning om sin förmåga att utföra uppdraget på ett oberoende och objektivt sätt, medan utgångspunkten i det synbara oberoendet är hur revisorn uppfattas av omvärlden.⁷⁰ För att revisorn skall anses opartisk och självständig krävs att båda dessa kriterier är uppfyllda.

4.4 Den svenska oberoenderegleringen

Den svenska oberoenderegleringen grundar sig på två olika kategorier av regler. De två kategorierna är dels de associationsrättsliga jävsreglerna och dels de yrkesetiska reglerna. Jävsreglerna i ABL återfinns i 9 kap. 17 § där det framgår att revisorn inte är valbar som bolagsrevisor om de i bestämmelsen nämnda kraven inte är uppfyllda. De yrkesetiska reglerna tar utgångspunkt i RL som är inriktade på revisorns agerande i sin yrkesverksamhet.⁷¹ Utöver denna lagstiftning förekommer även regler om revisorernas oberoende i revisorsorganisationernas regler om god revisorssed. I FAR SRS:s yrkesetiska regler återfinns regler om bl.a. god revisorssed i avseende på revisors oberoende. Detta regelverk följer i tillämpliga delar IFAC:s och EG:s regelverk.⁷²

I jävskatalogen, 9 kap. 17 § ABL, anges en rad omständigheter där det finns en stor anledning att förmoda att revisorn kan komma i beroendeställning. Jävsbestämmelserna har en

68 Prop. 2000/01:146, s 57.

69 SOU 1999:43, s 141f.

70 Diamant, s 164.

71 Diamant, s 241.

72 FAR SRS yrkesetiska regler, s 2.

civilrättslig karaktär. En revisor som anses vara jävig förlorar omedelbart sin behörighet att vara revisor i det bolag som jävet gäller.⁷³ Rättsverkningarna av att en revisor är jävig är i bolagsrättsligt perspektiv att bolaget inte efterlever sina lagstadgade skyldigheter. Jävsreglerna är således riktade mot det enskilda aktiebolaget.⁷⁴

RL är av näringsrättslig natur och är inriktade på revisorns agerande i sin yrkesverksamhet. Reglerna innebär att en revisor måste vara oberoende i förhållande till det reviderade bolaget. Rättsverkningarna vid överträdelse är riktade mot revisorn och inte mot klientbolaget.⁷⁵ När den nuvarande RL började gälla infördes en analysmodell som är till för att betrakta revisorns opartiskhet och självständighet i ett revisionsuppdrag. Det infördes även krav för revisorn på dokumentation i samband med analysen av revisionsuppdragen.⁷⁶

4.4.1 Jäv enligt ABL

I jävskatalogen i ABL finns en rad situationer angivna där det finns anledning att förmoda att revisorn kan komma i beroendeställning. Jävsbestämmelsen sätter gränser för vilka verksamheter som revisorn kan bedriva vid sidan av revisionsuppdraget. I 9 kap. 17 § ABL regleras att den får inte vara revisor som:

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

Ifråga om aktiebolag som avses i 13 eller 14 § gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 4, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag

73 Prop 2005/06:97, s 21.

74 Diamant, s 241.

75 Diamant, s 241.

76 Prop. 2000/01:146, s 59.

som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.

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

Det är främst punkterna två och fyra i första stycket samt andra stycket som är av intresse för uppsatsens syfte. Enligt 9 kap. 17 § 1 st. 2 p. ABL får inte revisorn biträda vid företagets bokföring, även kallat ”redovisningsjäv”. Vidare i 1 st. 4 p. regleras att en person som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen kan ej vara revisor i bolaget, även kallat ”byråjäv”. Dessa två punkter kommer att behandlas närmare i nästkommande kapitel. Punkt fem och sex kan också vara av intresse men dessa punkter behandlas inte närmare i uppsatsen men kan vara bra att notera.

Andra stycket är en utvidgning av reglerna om byråjäv. Kort innebär detta att revisorns medarbetare är mer begränsade i större bolag än vid mindre bolag avseende vilka tjänster som de kan biträda revisionsklienten med. Dessa begränsningar kommer närmare behandlas i nästa kapitel.

4.4.2 Analysmodellen i RL⁷⁷

I 20 § RL står att en revisor skall i revisionsverksamhet utföra sina uppdrag med opartiskhet, självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. För att detta skall efterlevas och inte endast bli tomma ord finns en analysmodell inskriven i 21 § RL som ålägger revisorn att inför varje revisionsuppdrag särskilt granska förekomsten av förhållanden som kan rubba tilltron till revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet. För att ge analysregeln ytterligare verkan är revisorn skyldig att dokumentera den gjorda analysen, enligt 24 § RL. I 21 § RL föreskrivs följande:

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

1. om han eller hon eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam

a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,

b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,

⁷⁷ FAR:s flödesschema för tillämpningen av analysmodellen finns i bilaga 1.

- c) *uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,*
 - d) *har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,*
 - e) *utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller*
2. *om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.*

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

21 § RL är utformad som en presumtionsregel vilket innebär att revisorn har skyldighet att avböja eller avsäga sig uppdraget så snart det förekommer omständigheter av sådan art som medför att förtroendet för revisorn kan rubbas.⁷⁸ I 21 § 1 st. 1 p. a-e RL identifieras de omständigheter vid vilka det föreligger en presumtion för hot mot oberoende:

- a) Egenintresset
- b) Självgranskningshot
- c) Partställningshot
- d) Personliga relationer
- e) Skrämselhot⁷⁹

Egenintressehot innebär revisorns ekonomiska intressen i en revisionsklient, exempel på detta är innehav av eller handel med revisionsklientens värdepapper eller deltagande i gemensamma projekt eller investeringar.⁸⁰ Självgranskningshotet kommer att behandlas närmare i kommande kapitel. Med partställning avses den situation där revisorn, eller någon annan inom revisorns nätverk, uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller intressemotsättningar. Exempel kan vara när revisorn företräder eller uppträder som biträde åt revisionsklienten vid dennes kontakt med skattemyndigheten eller i förhandlingar om förvärv eller försäljning av i företaget redovisade tillgångar.⁸¹ Hotet mot oberoende pga. personliga relationer handlar om när revisorn, eller annan i revisorns

78 Prop. 2000/01:146, s 60.

79 Prop. 2000/01:146, s 101f.

80 Prop. 2000/01:146, s 101.

81 Prop. 2000/01:146, s 102.

nätverk, har nära personliga relationer med revisionsklientens ledning. Skrämselhot innebär påtryckningar från revisionsklient eller annan, riktade mot revisorn, och utformade på ett sådant sätt att de är ägnade att inge revisorn obehag.⁸²

I 21 § 1 st. 2 RL återfinns en generalklausul som täcker alla andra omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Utvecklingen av god revisorssed torde komma ge ytterligare riktlinjer för vilka omständigheter som denna generalklausul skall träffa.⁸³

I 21 § RL nämns begreppet nätverk som revisorn är verksam i. Definition av nätverk återfinns i 2 § 7 p. RL:

”nätverk: en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som

- a. tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning,*
- b. har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning,*
- c. har gemensamma system för kvalitetssäkring,*
- d. har en gemensam affärsstrategi,*
- e. använder ett gemensamt namn, eller*
- f. i betydande omfattning har gemensam personal”*

Begreppet nätverk ersatte det tidigare begreppet revisionsgrupp i syfte till att i sak överensstämja med EU:s direktiv om revisorer och revision. Begreppet nätverks betydelse ligger bl.a. i att omständigheter som är hänförliga till personer och företag inom nätverket måste beaktas vid bedömningen om en revisor är skyldig att avböja eller avgå från uppdraget. En grundläggande förutsättning för att det skall anses föreligga ett nätverk är att det faktiskt finns viss anknytning mellan företagen, det räcker inte med att det endast finns en synbar anknytning mellan företagen. Vilken faktisk anknytning som skall föreligga för att ett samarbete skall anses vara ett nätverk framgår av punkterna 7 a-f.⁸⁴

4.4.3 Sambandet mellan jävsbestämmelserna i ABL och analysmodellen i RL

Sambandet mellan ABL:s jävsregler och RL:s yrkesetiska krav på oberoende reglerades i den gamla RL (1995:528) då det uttryckligen stod att revisorn noggrant skall iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer.⁸⁵ Denna hänvisning till jävsbestämmelserna var närmast formell i sin karaktär. När den nya RL (2001:883) utarbetades ansåg lagrådet att en

⁸² Prop. 2000/01:146, s 102.

⁸³ Prop. 2000/01:146, s 103.

⁸⁴ Prop. 2008/09:135, s 136.

⁸⁵ Se 14 § 2 st i RL (1995:528).

bestämmelse av detta slag var obehövlig. Lagrådet uttalade även att det kan finnas skäl att i lagen erinra om att bestämmelser om jäv finns i andra författningar. I propositionsarbetet har lagstiftaren slutligen ansett att en sådan bestämmelse inte skulle tillföra något.⁸⁶ Det finns i nuvarande RL ingen hänvisning till jävsbestämmelser i annan lagstiftning. I 19 § RL står att en revisor skall iaktta god revisorssed. Revisorns skyldighet att efterleva gällande jävsbestämmelser torde ligga i den allmänna skyldigheten att följa god revisorssed. De krav på revisorns oberoende som finns i de associationsrättsliga regelverken borde rimligtvis utgöra en viktig del av de yrkesetiska kraven på revisorn. I FAR SRS:s yrkesetiska regler står det specifikt att deras medlemmar är skyldiga att iaktta de eventuella bestämmelser om jäv som är tillämpliga på uppdraget.⁸⁷ Innebörden blir att om en revisor överträtt de gällande jävsbestämmelserna har han eller hon även gjort sig skyldig till en överträdelse i sina åliggande som revisor. Denna tolkning vinner även stöd av det faktum att lagstiftaren uttalat att det inte är behövt att en uttrycklig hänvisning finns lagstadgad.⁸⁸

86 Prop. 2000/01:146, s 83.

87 FAR SRS yrkesetiska regler, s 7.

88 Diamant, s 243f.

5 Självgranskningshot enligt ABL

Jävs katalogen i ABL behandlar bl.a. huruvida en revisor eller någon i samma bolag får biträda revisionsklienten med bokföring och redovisning. I detta kapitel behandlar jag först bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot. Slutligen redogörs för vilka typfall av självgranskning som stoppas av jävsreglerna i ABL

5.1 Inledning

Som tidigare nämnts finns två typer av reglerverk för revisorns oberoende. Jag börjar med att behandla vilka restriktioner som finns i jävsreglerna i ABL mot revisorns självgranskning. På grund av utrymmesbrist kommer uppsatsen främst att behandla självgranskning som uppkommer genom bokförings- och redovisningsrådgivning. Andra områden som revisorn brukar erbjuda rådgivning inom kan vara skatteområdet, organisation, finans etc. Anledningen till att jag valde just bokförings- och redovisningsrådgivning beror främst på att av RN:s praxis att döma så utgör just revisorns bokförings- och redovisningsrådgivning de vanligaste överträdelseerna av oberoendereglererna.

5.2 Bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot

Det är inte ovanligt att revisorn kan komma att inom ramen för ett revisionsuppdrag behöva granska beslut och ekonomiska utfall av beslut vilka han eller hon haft mer eller mindre inflytande i. Sådant inflytande kan uppstå genom rådgivning som revisorn tillhandahåller revisionsklienten. Detta förhållande mellan revisionsklient och revisor är, eller kan uppfattas som, hot mot revisorn oberoende. Denna typ av oberoendehot som är relaterade till revisorns granskning av egna prestationer kallas självgranskningshot. Självgranskningshotet bygger på sambandet mellan lämnande av råd och ett efterföljande granskningsuppdrag.

Det står varken uttryckt i förarbetena till ABL eller RL vilken funktion förbudet mot revisorns inblandning i revisionsklientens räkenskaper skall fylla. Diamant menar dock att grundläggande för revisorns funktion är att revisorn åtnjuter intressenternas förtroende. En förutsättning för detta är bl.a. att det på intet sätt får misstänkas att revisorn har incitament att i sin granskning agera illojalt i förhållande till intressenterna. Självgranskningsreglerna torde vara avsedda att säkra att revisorn står fri från misstanken att han eller hon pga. medverkan i upprättandet av det material revisorn har att uttala sig över, eller de bakomliggande transaktionerna som materialet hänför sig till, kan ha egna intressen som kan få honom eller

henne att åsidosätta sina skyldigheter i sin revisionella yrkesutövning.⁸⁹ Det får anses att revisorn inte skall ha haft någon inblandning i upprättandet av eller utformningen av det material som presenteras för intressenterna och på vilket dessa skall grunda sina ekonomiska ställningstaganden. Förbudet mot att revisorn åtar sig ett revisionsuppdrag där det finns risk för självgranskning, vare sig hotet fångas upp genom jävsreglerna i ABL eller faller in under analysmodellen i RL, baseras på övervägandet att revisorn inte skall tillåtas ha för stort inflytande över utformningen av det material som skall granskas.⁹⁰

Revisorns självgranskningshot kan fångas upp både genom jävsreglerna i 9 kap. 17 § ABL och via analysmodellen i 21 § RL. När det handlar om bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot fångar jävsbestämmelserna i ABL upp en del hot innan revisorn behöver gå till analysmodellens bestämmelser. Dessa omständigheter skall behandlas i detta kapitel och de situationer som inte fångas upp i ABL kommer att behandlas i nästa kapitel.

5.3 Bokförings- och redovisningsrådgivning som faller inom jävsbestämmelserna i ABL

Som nämnts tidigare är jävsbestämmelserna riktade mot bolaget och inte revisorn. Jävsreglerna sätter dock en gräns när det överhuvudtaget är acceptabelt för en revisor att utföra lagstadgad revision i ett bolag. En revisor som anses jävig får inte anlitas som bolagsrevisor i företaget.⁹¹ Reglerna i 9 kap. 17 § ABL är absoluta i sin karaktär, vilket innebär att en revisor som anses jävig aldrig kan balansera med motåtgärder enligt 21 § 2 st. RL. I 9 kap. 17 § 2 st. ABL föreskrivs att den som ej är behörig att vara revisor i moderbolag, enligt första stycket samma lag, får ej heller vara revisor i dess dotterbolag.

För att se under vilka omständigheter som jävsbestämmelserna i ABL blir tillämpliga kommer jag redogöra för hur reglerna i 9 kap. 17 § ABL avseende bokförings- och redovisningsrådgivning är utformade. Det är främst punkt två och fyra i första stycket samt andra stycket som är intressanta. I punkt två regleras att den inte får vara revisor som biträder vid bolagets bokföring, även kallat redovisningsjäv. Vidare i punkt fyra står skrivet att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen, även kallat byråjäv.⁹² I andra stycket regleras större bolag och vilka inskränkningar revisor i ett sådant bolag har jämfört med mindre bolag. Lagstiftaren

89 Diamant, s 302.

90 Diamant, s 302f.

91 Prop 2005/06:97, s 21.

92 Prop. 2005/06:97, s 25.

använder begreppen grundbokföring och bokföring beroende av vilken typ av bolag som han åsyftar. Vad distinktionen mellan dessa begrepp är kommer jag behandla senare i kapitlet.

5.3.1 Redovisningsjäv

Syftet med att hindra revisorn från att biträda vid bolagets bokföring är att han eller hon inte skall vara med att fatta beslut om bolagets redovisning som han eller hon senare skall granska. Det åligger bolaget och inte revisorn att bestämma om och när en affärstransaktion har inträffat samt klassificera och värdera transaktionen. I 8 kap. 4 och 29 §§ ABL står det att bolagsledningen skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring skall fullgöras i överensstämmelse med gällande lag. Med andra ord ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bolagets bokföring och redovisning. Revisorn skall inte utföra uppgifter som åligger bolagsledningen utan endast granska materialet och styrka tilltron till det samma.⁹³ Revisorn anses jävig om han eller hon biträder vid bolagets bokföring, vare sig detta görs i egenskap som anställd eller konsult. I förarbetena till 1975 års aktiebolagslag uttalades det att revisorn inte borde ha någon befattning med den löpande bokföringen. I lagtexten gavs detta uttryck med begreppet ”biträda med”, som ersatte det tidigare begreppet ”ombesörja”.⁹⁴ Detta hindrar inte revisorn att lämna upplysningar om de krav, som tillämpliga författningar och god redovisningssed, ställer på redovisningen eller förslag på hur bolaget bör tillämpa och organisera sin redovisning. Dessa upplysningar och förslag bör rymmas under begreppet revisionsrådgivning, vilka enligt lagstiftaren är att anse som nödvändig och önskvärd.⁹⁵ Revisorn bör även få lämna förslag till alla slags bokföringsåtgärder, rättelser av bokförda poster, förslag till åtgärder i samband med bokslut samt förslag till åtgärder i samband med upprättande av offentlig redovisning.⁹⁶ Revisorn måste däremot anses jävig om han eller hon befattar sig självständigt med den löpande bokföringen eller årsredovisningen, då dessa åtgärder bör anses falla utanför begreppet revisionsrådgivning.⁹⁷ Begreppet bokföring torde innefatta mer än bara grund- och huvudbokföringen. Begreppet är inte definierat i varken ABL eller uttryckligen i BFL däremot framgår det i 4 kap. 1 § BFL vad bokföringsskyldigheten innebär för ett företag. Utifrån denna paragraf torde begreppet innefatta dels den löpande bokföringen, d.v.s. grund- och huvudbokföringen, samt andra bokföringsåtgärder såsom upprättande av bokslut och årsredovisning.⁹⁸ Detta bekräftas också av RN:s bedömning i en rad disciplinärenden⁹⁹. I ärendena uttalade sig RN att med bokföring

93 Diamant, s 365.

94 Prop. 1975:103, s 425.

95 Prop. 2000/01:146, s 40.

96 Andersson m.fl., s 45.

97 Andersson m.fl., s 45.

98 Diamant, s 365f.

99 Se bl.a. Dnr 2001-874, Dnr 2001-1405, Dnr 2002-1382 och Dnr 2004-314.

avses inte enbart den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring), utan att även andra åtgärder, som t.ex. upprättande av bokslut och årsredovisning omfattas av begreppet.

5.3.2 RN:s praxis vid redovisningsjäv

Jag kommer här redogöra för några ärenden från RN. Redogörelsen syftar till att visa vad RN bedömer vara tillåtet eller ej tillåtet i fråga om redovisningsjäv. Först presenteras ärendena och RN:s bedömning, sedan kommenterar jag de olika bedömningarna.

Dnr 1995-179

I det första ärendet har företagsledaren underlåtit sig att upprätta bokslut i dotterbolaget, trots muntliga påpekanden från revisorn. Revisorn upprättade slutligen bokslutet i dotterbolaget själv i samråd med företagsledaren. RN gör bedömningen att revisorn i enlighet med god revisionssed skriftligen skulle ha erinrat om skyldigheten att upprätta bokslut och årsredovisning och, om detta ej fått någon effekt, av sagt sig uppdraget. Genom att revisorn själv upprättat bokslutet har revisorn brutit mot jävsbestämmelserna i 9 kap. 17 § 1 st. 2 p. ABL.

Kommentar:

En revisor får och har i vissa fall skyldighet att lämna så kallad revisionsrådgivning. Som jag nämnde i avsnittet om revisionsrådgivning är revisorns uppgift att ta ställning till redovisningens kvalitet och om denna är bristfällig har revisorn skyldighet att påpeka för klienten att det finns skäl att vidta åtgärder. Revisorn får som i ovanstående ärende visat inte gå så långt i sin rådgivning att han eller hon själv försöker återge en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Revisorns agerande i ärendet får direkt effekt på revisorns efterkommande granskning. Det åligger bolagsledningen att upprätta ett bokslut, revisorn har endast en kontrollerande funktion och i de fall revisionsklienten inte vidtar några åtgärder för att rätta felen bör revisorn avsäga sig uppdraget.

Dnr 2002-1382

I detta SUT-ärende som övergick till ett disciplinärende undersöker RN revisorn A-son. A-son har 34 aktiva revisionsuppdrag och utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, där han endast själv är verksam. A-son uppger att han till 15 av sina revisionsklienter hjälper till med frågor avseende skatter och bokslutsdispositioner. ”Vidare informerar jag klienten om vilka uppgifter som årsredovisningen skall innehålla.” A-son skriver även ut årsredovisningen åt 29 bolag på hans ordbehandlare eftersom han har en årsredovisningsmall inlagd på denna. RN:s sammanfattande bedömning var att A-son har biträtt vid sina revisionsklienters bokföring på ett sådant sätt att det står i strid med 9 kap. 17 § 1 st. 2 p. ABL. RN anförde att en revisor som, på så sätt som A-son beskrivit, först har informerat revisionsklienterna om vilka uppgifter årsredovisningen skall innehålla och därefter själv har framställt klienternas

årsredovisningar med hjälp av ett datorbaserat program, enligt RN:s uppfattning har lämnat biträde av sådant slag som gör honom jävig enligt ovan nämnda bestämmelse i ABL. RN ansåg att med begreppet bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av årsredovisning, omfattas av begreppet.

Kommentar:

Revisorn skall i vissa fall lämna revisionsrådgivning i enlighet med god revisionssed. Revisorn får däremot inte självständigt befatta sig med den löpande bokföringen eller årsredovisningen. I detta fall har revisorns biträde vid bokföringen inneburit att han först informerat sina revisionsklienter om vilka uppgifter som årsredovisningarna skall innehålla samt har han därefter skrivit ut årsredovisningarna ifrån sitt datorprogram. Det framgår inte i RN:s bedömning vilka uppgifter om årsredovisningarnas innehåll som revisorn informerade om. Det borde vara mer långtgående information än de grundläggande såsom innehållet i förvaltningsberättelsen, de finansiella rapporterna och nyckeltalen. Revisor bör enligt vad jag behandlat i föregående avsnitt få lämna information och råd avseende dessa frågor. Det framgår inte i ärendet huruvida revisorn korrigerade eller bearbetade materialet han erhållit från revisionsklienterna i samband med utskriften av årsredovisningarna. Om revisorn endast bistår med tekniken att skriva ut årsredovisningarna för revisionsklienternas räkning, känns RN:s bedömning felaktig. Denna typ av tjänst är säkerligen inte ovanlig och utgör enligt min mening inte något större hot mot revisorns oberoende. Diamant menar att utgången i ärendet kan ha sin förklaring i att flera mindre betydelsefulla insatser kumulativt kan utgöra ett allvarligt hot mot oberoendet.¹⁰⁰ Av vad som framgår i ärendet känns detta synsätt rimligt då ingen av de enskilda insatserna av revisorn borde utgöra sådant hot mot oberoendet att jävsreglerna i ABL skulle blivit tillämpliga.

5.3.3 Byråjäv

Med byråjäv menas att en person som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen ej kan vara revisor i bolaget. Personer som är verksamma i samma revisionsbyrå som bolagets revisor har möjlighet att bistå bolaget med redovisningstjänster. Vid tillhandahållandet av dess redovisningstjänster finns dock vissa begränsningar, nämligen att de inte får omfatta bolagets grundbokföring.¹⁰¹ Det har dock diskuterats huruvida denna begränsning har passerats av den tekniska utvecklingen i och med att bokföringen i de flesta företag idag är datoriserad.¹⁰² Enligt 5 kap. 1 § BFL skall affärshändelser bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och

100 Diamant, s 353.

101 Prop. 1997/98:99, s 140.

102 Se bl.a. Prop. 1997/98:99, s 140, Prop. 2005/06:97, s 22 och SOU 2008:79.

i systematisk ordning (huvudbokförning). Detta för att möjliggöra kontroll av fullständigheten i bokföringsposterna och kunna överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Idag konteras affärstransaktionerna oftast i redovisningsprogram där både grund- och huvudbokföringen registreras vid samma tillfälle, även om vissa moment som får anses som grundbokföring kan göras i förväg såsom attestering och kontering.¹⁰³ Detta hindrar dock inte att en person som är verksam på samma revisionsbyrå som revisorn hjälper bolaget med frågor som bokslut eller årsredovisning, så länge det inte omfattar grundbokföringen. Förutom att uppdraget inte får omfatta grundbokföringen, får bokföringsarbetet inte skötas av någon som utför eller biträder vid revisionen och att han eller hon inte är överordnad revisorn.¹⁰⁴ Regleringen om byråjäv enligt ABL gäller om medarbetaren är verksam i samma företag som revisorn, däremot blir jävsreglerna i ABL inte tillämpliga om revisorn är verksam i samma koncern eller nätverk. Revisorns eventuella hot mot oberoende i en sådan situation får istället prövas mot analysmodellen i RL.¹⁰⁵

Revisorns direkta eller indirekta inblandning i en revisionsklients bokföring och redovisning kan innebära ett hot mot revisorns oberoende. Det kan vara ett hot mot det faktiska oberoendet, dvs. en risk för att revisorn inte utför sin granskning på ett opartiskt sätt. Det kan också utgöra en risk för att revisionen inte vinner omvärldens tilltro eftersom revisorns uppfattas som opartisk, dvs. hot mot revisorns synbara oberoende. Ett kombiuppdrag, där någon av revisorns medarbetare deltar i upprättandet av det material som revisorn sedermera skall granska, torde ofta ge upphov till hot mot revisorns oberoende. I propositionen 2005/06:97 fördes en diskussion avseende en utvidgning av reglerna avseende byråjäv. Lagstiftaren ansåg att kombiuppdrag inte generellt sett ledde till bättre revision och att denna typ av uppdrag istället ledde till en risk att revisorn allför mycket förlitade sig på den redovisning som hans medarbetare varit med och upprättat. Detta antagande fann stöd i RN:s erfarenhet.¹⁰⁶

Detta ledde till en utvidgning av bestämmelserna om byråjäv. I 9 kap. 17 § 2 st. ABL, står att aktiebolag som avses i 13 och 14 §§ gäller, i stället för bestämmelsen i 1 st. 4 p., att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen. I 9 kap. 13 och 14 §§ ABL, regleras att minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen, om bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor, medelantalet anställda uppgår till mer än 50 stycken, bolagets balansomslutning uppgår till mer än 25 miljoner samt nettoomsättningen uppgår till mer än 50 miljoner och/eller är upptagna till handel på en reglerad marknad. Dessa villkor ska

103 Prop. 2005/06:97, s 25.

104 Andersson m.fl., s 45.

105 Prop. 2005/06:97, s 36.

106 Prop. 2005/06:97, s 25.

gälla under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren. Dessa villkor kommer som tidigare nämnts ändras den 1 november 2010 enligt den nya propositionen om frivillig revision. Det kommer fortfarande vara 50 stycken anställda medan balansomslutningen höjs till 40 miljoner och nettoomsättningen höjs till 80 miljoner.¹⁰⁷ För större bolag gäller således strängare regler angående byråjäv än för mindre. Utvidgningen innebär att reglerna om byråjäv omfattar all bistånd med bokföringen och inte endast för grundbokföringen som för mindre bolag.

5.3.4 RN:s praxis vid byråjäv

Dnr: 2001-1376

I detta ärende har revisionsmedarbetare och den person som upprättat bokslutet varit samma person. Enligt revisorn gällde normalt att en av medarbetarna upprättade bokslut och årsredovisningar åt klienterna medan en annan medarbetare biträde revisorn vid revisionen. Att så inte varit fallet i de uppdrag som RN granskat beror på den ena medarbetarens ledighet. Av dokumentationen framgick det att revisorn i hög grad förlitat sig på medarbetarnas arbete då han själv inte kunde visa att han utfört egna självständiga granskningsinsatser. RN bedömde att detta stred mot jävsreglerna i 9 kap. 17 § ABL med motivering att den som biträder vid ett bolags bokföring inte får vara revisor och en revisor får inte som biträde vid revisionen anlita en sådan person.

Kommentar:

I 9 kap. 18 § ABL regleras att en revisor vid revisionen inte får anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor. Innebörden av denna bestämmelse är att alla som medverkar i revisionen bör vara oberoende i samma utsträckning som den påskrivande revisorn. Tidigare i kapitlet nämnde jag att lagstiftaren inte ansåg att kombiuppdrag generellt sett var till fördel för revisionens kvalitet. RN stöder det påstående vilket även detta ärende påvisar. Revisionen i ärendet visar att revisorn förlitat sig på sin medarbetare och revisionen får därmed inte den omfattning och kvalitet som följer av god revisionsd.

5.4 Sammanfattande slutsatser

Som jag nämnt tidigare kommer troligen cirka 72 procent av alla svenska aktiebolag undantas revisionsplikten. Det innebär att de bolag som inte väljer att nyttja frivillig revision inte omfattas av jävsreglerna, då dessa bolag inte kommer att ha någon vald bolagsrevisor. Troligtvis kommer en del av de bolag som undantas revisionsplikten att välja frivillig revision. De bolag som efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna frivilligt väljer revision måste anlita en revisor som uppfyller de nämnda jävsbestämmelserna, annars får

¹⁰⁷ Prop. 2009/10:204, s 10f.

årsbokslutet eller årsredovisningen inte förses med en påteckning om att handlingarna har reviderats.¹⁰⁸

Sammanfattningsvis kan jävsreglerna delas in i två situationer avseende när en revisor kan antas vara jävig. Dessa två situationer presenterats genom att jag preciserar vad revisorn och dennes medarbetare får göra innan jävsreglerna blir tillämpliga. Med medarbetare menar jag en person som är verksam i samma företag som revisorn men inte biträder revisorn vid revisionen. Den första situationen innebär att endast revisionsrådgivning får förekomma. Detta innebär att revisorn eller dennes medarbetare ej får befatta sig självständigt med bokföringen utan endast lämna upplysningar och förslag till åtgärder. Exempel på sådana åtgärder kan vara att upplysa om de krav författningar och god redovisningssed ställer på redovisningen samt förslag till rättelse av bokförda poster och åtgärder i samband med bokslut samt andra bokföringsåtgärder. Revisorn anses jävig om han eller hon själv överträder denna gräns, samt om någon av hans eller hennes medarbetare överträder denna gräns om revisionskunden i fråga är ett sådant aktiebolag som avses i 9 kap. 13 eller 14 §§ ABL.

Den andra situationen omfattar medarbetare till revisorn som biträder en revisionskund som inte är ett aktiebolag som omfattas av 9 kap. 13 eller 14 §§ ABL. Överträder medarbetaren vad som avses innefattas i denna situation anses revisorn vara jävig och får således inte vara revisor i det aktuella bolaget. Denna andra situation utvidgar vad som är tillåtet att biträda bolaget med. Det är tillåtet att lämna bokförings- och redovisningsrådgivning med förbehåll att det inte omfattar grundbokföringen och att medarbetaren inte är överordnad revisorn. Utvidgningen består i att medarbetaren även får biträda bolaget vid bokföringen så länge det inte omfattar grundbokföringen, d.v.s. den löpande bokföringen i registreringsordning. I praktiken sker nära nog all huvudbokföring med hjälp av bokföringsprogram som per automatik upprättar huvudbokföringen när affärstransaktionerna registreras. Detta innebär att en medarbetare till revisorn inte kan hjälpa revisionskunden med den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföringen). Däremot kan medarbetaren biträda revisionskunden vid upprättandet av årsbokslut och årsredovisning samt utföra bokslutsdispositioner.

Bestämmelserna som reglerar revisorns medarbetare gäller endast om denna är verksam i samma företag som revisorn. Detta innebär att revisorn och dennes medarbetare kan dotterbolagisera rådgivningstjänsterna för att undkomma jävsreglernas tillämpning. Jävsreglerna mot byråjäv är i praktiken verkningslösa för både stora och mindre aktiebolag. Det eventuella självgranskningsshotet får således testas mot analysmodellen i RL.

108 SOU 2008:32, s 214.

Självgranskningshotet bygger som tidigare nämnts på sambandet mellan revisorns rådgivning och efterföljande granskningsuppdrag. Jävsbestämmelserna fångar upp ett antal omständigheter och situationer som hindrar revisorn från att utföra revision i ett bolag. Det finns dock ytterligare omständigheter och situationer som kan vara hot mot revisorn oberoende. Dessa situationer skall prövas mot analysmodellen i RL som kommer att behandlas i nästkommande kapitel.

6 Självgranskningsbestämmelsen i RL

I detta kapitel kommer revisorns självgranskningshot att behandlas utifrån de bestämmelser som finns i RL. I kapitlet kommer jag försöka specificera vilka typfall där revisorns bokförings- och redovisningsrådgivning utgör självgranskningshot enligt oberoendebestämmelserna i RL.

6.1 Inledning

I föregående kapitel behandlade jag vilka situationer som faller under jävsbestämmelserna i ABL. De situationer som inte faller under jävsbestämmelserna i ABL och som kan komma att bli ett hot mot revisorns oberoende skall prövas mot analysmodellen i 21 § RL. Det kan vid en första anblick förefalla som om självgranskningshot i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning är begränsad pga. att dessa hot fångas upp under jävsbestämmelserna i ABL. Det finns dock en rad olika situationer, trots jävsbestämmelserna i ABL, som innebär hot mot revisorns opartiskhet och självständighet i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning och som fångas upp av analysmodellen i RL, vilket jag kommer att påvisa i föreliggande kapitel.

Jag har fastställt att revisorn endast får bistå med revisionsrådgivning till sin revisionsklient enligt jävsbestämmelserna i ABL, i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning. Kvar att pröva enligt analysmodellen är om det finns omständigheter i revisionsrådgivningen som kan vara ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. Ytterligare situationer där revisorns verksamhet kan bli föremål för prövning mot analysmodellen är om dessa anses ligga utanför begreppet revisionsverksamhet.

I föregående kapitel behandlade jag även kombiuppdrag, d.v.s. när revisorns medarbetare som är verksam i samma företag som revisorn deltagit i upprättandet av det material som revisorn skall granska hos revisionsklienten. I jävsbestämmelserna i ABL gör lagstiftaren skillnad på större och mindre bolag. I större bolag får medarbetaren inte biträda med mer rådgivning än vad revisorn själv får biträda med, vilket gör antalet situationer som skall prövas mot analysmodellen är begränsade jämfört med mindre bolag. När revisionsklienten är mindre bolag får revisorns medarbetare biträda med rådgivning så länge som det inte omfattar grundbokföringen enligt jävsbestämmelserna i ABL. Detta innebär att det finns utrymme att fler situationer skall prövas mot analysmodellen i RL.

En situation som inte blir tillämplig under jävsreglerna i ABL är den situation då någon utanför det företag som revisorn är verksam i biträder med rådgivning till en revisionsklient. Jävsreglerna i ABL omfattar endast medarbetare i samma företag som revisorn, medan

analysmodellen omfattar samtliga i revisorns nätverk. Vad som menas med revisorns nätverk har behandlas i 4.4.2.

Lagstiftaren nämner i propositionen som föregick nu gällande RL att det principiellt finns två typer av självgranskning som kan förekomma, dels den som bygger på revisionsrådgivning och dels den som bygger på den fristående rådgivningen.¹⁰⁹ Båda dessa typer av självgranskning kommer jag behandla i föreliggande kapitel. Innan dess kommer jag emellertid diskutera konstruktionen av 21 § RL.

6.2 Bestämmelsens konstruktion

Av analysmodellens konstruktion sker tillämpningen av självgranskningsbestämmelsen i två steg. De två stegen är dels en presumtionsdel och dels presumtionsbrytande omständigheter, se 21 § 1 st. respektive 2 st. RL. Presumtionsdelen innebär att revisorn skall avsäga sig uppdraget om han eller hon kan identifiera sådana oständigheter som i det enskilda fallet kan utgöra ett så allvarligt hot mot revisorns självständighet och opartiskhet att presumptionen slår till. Trots att det föreligger sådana självgranskningshotande omständigheter kan presumptionen ändå genombrytas. Kan revisorn visa att hotet mot oberoendet är av mindre betydelse eller att revisorn kan vidtaga sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet kan presumptionen genombrytas.

Självgranskningsbestämmelsens presumtionsdel består vidare av två led. I det första ledet avgränsas bestämmelsens tillämpningsområde genom att det skiljs på revisionsverksamhet och annan verksamhet. Självgranskningsbestämmelsen är avsedd att gälla oberoendehotande omständigheter som härrör från verksamhet som ligger utanför revisionsverksamheten. Innebörden av detta är att självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde bestäms av distinktionen mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet. Det finns således ett generellt samband mellan presumtionsregelns tillämpning och verksamhetstypen revisionsverksamhet. Syftet med gällande självgranskningsbestämmelsen kan sägas vara att förhindra att sådan verksamhet som revisorn utövar som ligger utanför hans eller hennes kärnverksamhet skall ha negativ påverkan på hans eller hennes kärnverksamhet.¹¹⁰ I ett andra led görs en koppling mellan fristående rådgivning som revisorn lämnat och den efterkommande granskningen. För att revisorns rådgivningsinsatser skall bedömas som ett potentiellt självgranskningshot måste de, enligt 21 § 1 st. b RL, också omfattas av revisorns efterföljande granskning.

¹⁰⁹ Prop. 2000/01:146, s 62.

¹¹⁰ Diamant, s 318.

Omfattningen av och innehållet i den lagstadgade granskningen i aktiebolag styrs av ABL och god revisionsred. Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning, detta enligt 9 kap. 3 § ABL. Det är således inom dessa områden som ett potentiellt självgranskningshot kan förekomma vid revisorns lagstadgade revision. Sett med denna begränsning är självgranskningshotet utformat på så sätt att det skall förhindra att revisorn riskerar att få en faktisk ställning och fullgöra uppgifter som faller in under styrelsens och verkställande direktörens ansvarsområde.¹¹¹ Bolagets årsredovisning är det offentliga material som presenteras för bolagets intressenter. Årsredovisningen i sin tur bygger på bolagets bokföring. Innebörden av det ovan sagda är att revisorn inte får ha någon form av inflytande över förvaltningsbesluten, dokumentationen av dessa eller presentationen av utfallet, för att där inte skall föreligga något självgranskningshot.¹¹²

6.3 Rådgivningsinsatser som hamnar utanför

självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde

Efter att ha redogjort för bestämmelsens konstruktion ska jag nu försöka avgränsa dess tillämpningsområde. En viktig fråga inför arbetet med nuvarande RL var huruvida en revisor skall kunna biträda en revisionsklient med verksamhet som inte utgör revision. Diskussionen fördes utifrån ett oberoendeperspektiv att revisorn biträder revisionsklienten med rådgivning.¹¹³ Det finns två kategorier av rådgivning, dels rådgivning som sammanhänger med revisionen och dels övrig rådgivning, även kallat revisionsrådgivning respektive fristående rådgivning.

6.3.1 Revisionsrådgivning och närmare om dess gränser

I tredje kapitlet diskuterade jag den legala definitionen av begreppet revisionsverksamhet. I propositionen 2000/01:146 har lagstiftaren utelämnat huruvida samtliga uppgifter som revisorn vidtar inom ett revisionsverksamhetsuppdrag skall anses utgör revisionsverksamhet. Det kan finnas tillfälle där revisorn i ett revisionsuppdrag får ytterligare uppgifter att granska, av revisionsklientens styrelse, som exempelvis granska en rapport som bygger på andra redovisningsprinciper än de som gäller enligt svenska redovisningsregler, och att denna rapport endast är avsedd för styrelsen. Frågan blir då om dessa delar av revisionsverksamhetsuppdraget som går utanför vad som i strikt bemärkelse kan anses utgöra revisionsrådgivning, skall omfattas av presumptionsregeln i 21 § 1 st RL. Enligt bestämmelsen skall rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet och som till någon del omfattas av det

¹¹¹ Diamant, s 319.

¹¹² Diamant, s 320.

¹¹³ Prop. 2000/01:146, s 51.

efterkommande granskningsuppdraget medföra att presumtion slår igenom. Detta talar för att presumtionen skall gälla de delar av rådgivningen som i strikt bemärkelse inte är att anse som revisionsrådgivning. I propositionen till RL slår lagstiftaren fast att så snart det föreligger ett förhållande som faller inom bestämmelsens tillämpningsområde skall presumtionsregeln tillämpas.¹¹⁴ Presumtionsregeln är således absolut i sin karaktär.¹¹⁵ I RN:s praxis stöds också en sådan ståndpunkt. RN har uttalat sig i flertalet disciplinärende att, även om en revisionsklients redovisning inte uppfyllt de legala kraven, så får revisorn inte göra korrigeringar som krävs för att redovisningen skall uppfylla de legala kraven. Revisorn får endast påtala detta för klienten och förmå honom att rätta till felen, inte aktivt åtgärda felen själv. Rimligtvis torde RN, när de ansåg att revisorn överträtt oberoendereglerne, syftat på den del av rådgivningen som låg utanför revisionsverksamheten.¹¹⁶ Sammantaget visar detta på att de delar av rådgivningen som inte ingår i begreppet revisionsrådgivning bör omfattas av självgranskningsbestämmelsen.

En alternativ ståndpunkt är att se all rådgivning i samband med revisionen som revisionsrådgivning eller så pass närstående till denna så att presumtionsregeln ej skulle bli tillämplig. Detta skulle innebära att rådgivningen istället skulle prövas mot generalklausulen på samma sätt som revisionsrådgivningen.

Revisorns åtaganden i ett revisionsuppdrag innebär förutom granskningen även en skyldighet att lämna råd som behövs för att revisionsklienten skall kunna fullgöra sina skyldigheter, d.v.s. att bolaget upprättat årsredovisning enligt tillämplig lag om årsredovisning. Bokförings- och redovisningsråd är exempel på sådant område som revisorn är skyldig att påpeka för revisionsklienten att det finns skäl att vidta rättelse.¹¹⁷ Gränsen för vilka råd revisorn får lämna går begreppsmässigt mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Vilka insatser som ingår i begreppet revisionsrådgivning bestäms av vad som anses utgöra revision. Innebörden av detta är att sambandet mellan bokförings- och redovisningsreglerna och revisionsbegreppet i RL:s systematik ger revisionsrådgivningen dess innehåll.¹¹⁸ Av det som anförts avseende begreppet revisionsrådgivning bör man kunna dra slutsats om att begreppet bör omfatta revisorns råd och anvisningar rörande bokslutsarbetet med den begränsningen att insatserna inte får påverka den löpande bokföringen.

114 Prop 2000/01:146, s 101.

115 Diamant, s 323.

116 Se t.ex. Dnr 1995- 179 och Dnr 2001-1021.

117 Se t.ex. Prop. 1975:103, s 429 och Prop. 2005/06:97, s 36.

118 Diamant, s 328.

6.3.3 Revisionell återgranskning

Den kategori av rådgivning som bygger på revisionsrådgivning tas upp i detta avsnitt medan den andra kategorin som bygger på fristående rådgivning behandlas i nästa avsnitt. Den första kategorin av självgranskning föreligger om revisorn själv eller någon annan i revisorns nätverk tidigare under arbetet med granskningsuppdraget eller vid annat granskningsuppdrag har gjort ställningstagande vars riktighet revisorn måste pröva som ett led i granskningsuppdraget.¹¹⁹ Denna kategori av självgranskning bygger på den skyldighet revisorn har att lämna råd i samband den lagstadgade revisionen, den s.k. revisionsrådgivningen. Detta självgranskningshot är inbyggt i systemet genom att revisorn gör återgranskning av sina tidigare uppdrag. Om en revisor är vald som bolagsrevisor under flera räkenskapsår måste han eller hon i viss mån ta ställning till sina tidigare insatser. Åtgärder som faller inom begreppet revisionsrådgivning som revisorn enligt god revisions sed är skyldig att vidta innebär, om effekterna av denna åtgärd kvarstår vid utförandet av efterkommande granskningsuppdrag, att det föreligger självgranskning. Denna typ av självgranskning uppkommer således regelmässigt. Exempel på andra självgranskningssituationer som är inbyggda i lagstiftningen kan vara revisorns granskning av tillskott av apportegendom. Efter ett sådant tillskott skall revisorn varje år ta ställning till hur bolaget värderat sin egendom. Diamant kallar dessa typer av självgranskning för revisionell återgranskning.¹²⁰ Återgranskning av uppdrag som följer av revisorns legala åtaganden inom ett revisionsuppdrag eller annat uppdrag som utgör revisionsverksamhet ingår i begreppet revisionell återgranskning. Denna form av självgranskning är något som normalt måste, enligt lagstiftaren, accepteras. Vidare skriver lagstiftaren att självgranskningsbestämmelsen omfattar därför inte den formen av självgranskning. Om det för denna typ av självgranskning ändå föreligger omständigheter som medför att det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet aktualiseras generalklausulen i 21 § 1 st 2 RL. Exempel på en sådan omständighet kan vara om revisorn har anledning att anta att ett tidigare ställningstagande är felaktigt och är av större betydelse. I detta fall måste revisorn neutralisera förtroenderisken genom särskilda åtgärder eller avsäga sig uppdraget.¹²¹

6.4 Fristående rådgivning som självgranskningshot

Andra kategorin av självgranskningshot är när revisorn själv eller någon annan i revisorns nätverk vid s.k. fristående rådgivning har lämnat råd eller liknande biträde i en fråga som revisorn under granskningsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till.¹²² Exempel på denna typ av självgranskningshot är när revisorn utför rådgivningsuppdrag för revisionsklienten

119 Prop. 2000/01:146, s 62.

120 Diamant, s 298.

121 Prop. 2000/01:146, s 102.

122 Prop. 2000/01:146, s 62.

inom området bokföring och redovisning och som inte är att anse som revisionsrådgivning. Denna typ av rådgivning kan ge en direkt effekt på det material revisorn har att granska. Denna typ av rådgivning fångas dock upp av jävsreglerna i ABL. Ett annat exempel kan vara när revisorn ger rådgivning inom ett område som omfattas av efterföljande förvaltningsrevision, exempelvis utarbetandet av arbetsordning för bolagsledningen. Det finns även en annan typ av insatser som indirekt påverkar granskningsunderlaget, ofta kan det vara fråga om råd lämnade i samband med enskilda beslut eller transaktioner. Exempel på sådan insats kan vara att revisorn biträder revisionsklienten vid en företagsöverlåtelse.¹²³ Vid självgranskningshot som förekommer genom revisorns eller någon annan i revisorns nätverks insatser och som är att anses som fristående rådgivning är presumtionsregeln alltid avsedd att tillämpas.¹²⁴ Självgranskningshot som grundar sig på fristående rådgivning kan bero på dels revisorns egna insatser och dels på insatser av någon inom revisorns nätverk. Därav kommer jag dela in detta avsnitt i tre delar. I första delen kommer revisorns egen rådgivningsinsats behandlas. I de två efterföljande delarna kommer rådgivning som revisorn själv inte bistått med att behandlas.

6.4.1 Revisorns självgranskningshot

Självgranskningshot som beror på revisorns egen inblandning fångas i de flesta fall upp under jävsreglerna i ABL. Utifrån de slutsatser som jag drog i föregående kapitel är det endast rådgivning som faller under begreppet revisionsrådgivning som kan komma att prövas mot analysmodellen i RL. Enligt självgranskningsbestämmelsens konstruktion skall revisorn vid en sådan situation testa om det föreligger något förhållande av sådan art som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet enligt generalklausulen i 21 § 1 st 2 RL. Jag har i RN:s praxis inte hittat något fall där revisionsrådgivning prövats mot generalklausulen. Detta kan ha sin förklaring i att det anses som nödvändigt och således tillåtet att biträda revisionsklienten med revisionsrådgivning. Det finns emellertid andra omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet och som inte faller under jävsreglerna och som skall prövas mot generalklausulen. RN har i sin praxis behandlat revisorns kopplingar till andra bolag och personer som kan medföra att revisorns opartiskhet och självständighet kan ifrågasättas. Jag tänker här använda mig av ett disciplinärende som behandlar just revisorns koppling till en redovisningsbyrå.

Dnr 2004-779

Detta disciplinärende handlar om A-son som är ägare och ensam verksam i revisionsbolaget. A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisningen till 23 av hans revisionsklienter. A-son anförde att han enligt sin oberoendeanalys fann att han kunde kvarstå

¹²³ Diamant, s 300.

¹²⁴ Prop. 2000/01:146, s 62.

som revisor utan att rubba förtroendet för sin opartiskhet och självständighet. RN anförde att de i ett flertal tidigare beslut i disciplinärenden uttalat att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet kan rubbas av att revisorn innehar revisionsuppdrag samtidigt i en redovisningsbyrå och i denna byrås redovisningsklienter. RN ansåg således att A-son har brutit mot RL bestämmelser om revisorns opartiskhet och självständighet i 21 §.

Kommentar:

I ovanstående ärende är förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet hotat av att revisorn tillhandahåller revision i en redovisningsbyrå som i sin tur biträder revisorns revisionsklienter med bokföring och redovisning. RN uttalar sig inte om vilken del av analysmodellen som denna situation faller under, men som jag kan se det är det endast generalklausulen som kan vara tillämplig. Omständigheterna i ärendet är inte direkt tillämpliga på någon av de situationer som räknas upp i 21 § 1 st. 1 p. a-e RL, därav återstår endast generalklausulen. Anledningen till att detta är en förtroenderubbande omständighet bör bestå i att revisorn i sin bedömning förlitar sig i alltför stor utsträckning på redovisningsbyrån som också är revisionsklient till revisorn.

En ytterligare situation som kan komma att bedömas som hot mot revisorns opartiskhet och självständighet och som indirekt kan påverka bolagets bokföring och redovisning är om bolagets revisor närvarar i för stor utsträckning på bolagets styrelsemöten.¹²⁵ Vid bedömningen om en revisorns närvaro vid styrelsesammanträde skall anses utgöra hot mot dennes opartiskhet och självständighet skall det beaktas att det ingår i revisors uppgift att granska styrelsens förvaltning. Det finns inte något hinder mot att revisorn är närvarande på en revisionsklients styrelsesammanträde, exempelvis för att lämna information i någon särskild fråga eller i samband med att styrelsen behandlar frågor med direkt anknytning till revisionen. Bedömningen blir dock en annan om revisorn regelmässigt är närvarande vid styrelsemötena även när styrelsen behandlar frågor där revisionsuppdraget inte kräver revisorns närvaro. En revisor får inte agera som bolagsfunktionär och vara delaktig i bolagets förvaltning. RN menar att en revisors deltagande på styrelsemötena kan få honom att vara mindre benägen att anmärka på de beslut som styrelsen fattat när han eller hon själv varit närvarande.¹²⁶

6.4.2 Självgranskningshot på grund av revisorns medarbetare eller någon inom revisorns nätverk

Jävsreglerna i ABL anger vad revisorns medarbetare får biträda revisionsklienten med. Reglerna gör skillnad på större och mindre bolag. För större bolag gäller samma regler för

¹²⁵ Se t.ex. Dnr 2005-712 och Dnr 2007-1422.

¹²⁶ Dnr 2005-712.

medarbetaren som för revisorn, dvs. att de endast får biträda med revisionsrådgivning. För mindre bolag gäller att medarbetaren får biträda med rådgivning under förutsättningen att den inte omfattar bolagets grundbokföring. Jävsreglerna i ABL är endast tillämpliga på de medarbetare som är verksam i samma företag som revisorn. Detta innebär att det är enkelt att gå runt jävsbestämmelserna i ABL genom att exempelvis dotterbolagisera sina redovisningstjänster. Dessa situationer skall däremot prövas mot självgranskningsbestämmelsen i RL. Jag skall visa med ett antal disciplinärende från RN när en revisors opartiskhet och självständighet kan rubbas pga. någon inom revisorns nätverk. Jag tänkte presentera ett antal ärende för att sedan kommentera dessa.

Dnr 2005-106

I föreliggande disciplinärende hade A-son en revisionsbyrå som han var ensam verksam i och hans fru ägde en redovisningsbyrå där dess anställda upprättade bokslut och årsredovisning till 57 av A-sons totalt 74 revisionsklienter. Till åtta av dessa klienter handhar även redovisningsbyrån deras huvudbokföring. I vissa av dessa fall saknades klassificering av verifikationsmaterialet som redovisningsbyrån erhöll från revisionsklienten. Vad därefter gäller eventuell attestering har A-son anfört att ifrågavarande bolag är typiska ”enmansföretag” där företagsledaren innehar samtliga funktioner och att avsaknaden av ansvars- och arbetsfördelning inte torde ge någon mening åt attestfunktionens syfte. A-son har inte upprättat några oberoendeanalyser då han anser sitt oberoende som självklart. RN bedömde att det förhållandet att A-sons hustru är ägare till och styrelseledamot i redovisningsbyrån som, utifrån material som delvis inte är klassificerat eller attesterat, handhar bokföring åt A-sons revisionsklienter i sig utgör en sådan omständighet som kan rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet.

Kommentar:

Detta ärende är ett exempel på en situation som inte fångas upp i jävsreglerna i ABL men under analysmodellen i RL. Anledningen till att situationen inte fångas under 9 kap. 17 § 1 st. 4 p. ABL är att denna punkt endast fångar upp personer som är verksamma i samma företag. I den situationen att revisorns hustru hade personligen biträtt vid revisionsklientens bokföring och redovisning skulle punkt fem i jävsbestämmelserna bli tillämplig. Men som framgår i ärendet är det revisorns hustrus anställda som biträtt vid bokföringen, så denna punkt kan inte heller bli tillämplig. Analysmodellen i RL är tillämplig inte bara på revisorn utan även annan i samma nätverk. I förarbetet till gällande RL skrev lagstiftaren att det förelåg en revisionsgrupp när det råder nära släktskap mellan ägarna till två företag, t.ex. när två makar äger en revisionsbyrå respektive en bokföringsbyrå.¹²⁷ Lagstiftaren har som tidigare nämnts ersatt begreppet revisionsgrupp med begreppet nätverk. Lagstiftaren skriver vidare att det inte

¹²⁷ Prop. 2000/01:146, s 85.

finns några betydande skillnader mellan definitionen av nätverk och definitionen av revisionsgrupp trots den annorlunda språkliga utformningen.¹²⁸ Således blir ovanstående situation tillämplig på självgranskningsbestämmelsen och det föreligger följaktligen ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. Risk finns för att revisorn i för stor utsträckning förlitar sig på sin hustrus anställdas arbetsinsats och revisionen blir då inte så omfattande som krävs enligt god revisionssed.

Dnr 2008-1549

I detta ärende bedömer RN A-son som är verksam i och ensam styrelseledamot i en revisionsbyrå som har ett antal dotterbolag, däribland en redovisningsbyrå. Totala koncernen hade under den aktuella perioden ca 40 anställda. Räkenskapsåret 2005/06 lämnade redovisningsbyrån biträde för att upprätta den löpande redovisningen från uppstarten av klientbolaget. Klientbolagets företrädare lämnade månadsvis in material till redovisningsbyrån för bokföring. Vid några tillfällen hjälpte redovisningskonsulten företagsledaren även med upprättande av betalningsunderlag till leverantörsfakturor, samt med fakturering till kund och lönebearbetning. Klientbolaget bytt senare redovisningsbyrå. Kontakten återupptogs i februari 2008 då redovisningsbyrån åtog sig ett uppdrag som enbart skulle bestå i att upprätta bolagets bokslut och årsredovisning för räkenskapsåret 2006/07. Under arbetets gång uppdagades dock stora brister i den löpande bokföringen, vilket förde med sig att det blev ett tämligen omfattande avstämningsarbete för att kunna göra bokslutet. RN:s bedömning är att då redovisningsbyrån var ett helägt dotterbolag till revisionsbyrån utgjorde de tillsammans ett nätverk. A-son hade därför anledning att beakta de redovisningstjänster som redovisningsbyrån hade tillhandahållit när han prövade sitt oberoende enligt 21 § revisorslagen. Det förekom stora brister i de underlag som redovisningsbyrån erhöll från klientbolaget, varför redovisningskonsulter fick genomföra omfattande korrigeringsarbete. RN finner att redovisningskonsultens biträde vid klientbolagets bokföring har haft en sådan inriktning och omfattning att det har gått utöver vad som är tillåtet enligt ABL:s bestämmelser om jäv. Om redovisningskonsulten och A-son hade varit verksamma i samma företag skulle biträdet därför ha träffats av jävsbestämmelserna i 9 kap. 17 § ABL. Situationen får därigenom anses ligga nära det område där dessa bestämmelser uppställer ett absolut hinder för revisorer att åta sig revisionsuppdrag. RN finner att de redovisningstjänster som redovisningsbyrån har tillhandahållit klientbolaget har haft en sådan inriktning och omfattning att de har gett upphov till ett hot mot revisorn opartiskhet och självständighet och revisor borde således avsagt sig uppdraget.

128 Prop. 2008/09:135, s 81.

Kommentar:

Detta ärende visar hur lätt revisorn kan undvika jävsbestämmelserna beträffande byråjäv i 9 kap. 17 § 1 st. 4 p. ABL, genom att dotterbolagisera redovisningstjänsterna. Revisor skall dock pröva sin opartiskhet och självständighet mot analysmodellen i RL. RN jämför situationen med den om de hade varit verksamma i samma företag så skulle ett absolut förbud föreligga för revisorn att åta sig revisionsuppdraget. Till skillnad från jävsbestämmelserna ser analysmodellen förbi de associationsrättsliga förhållanden som föreligger mellan revisionsbyrån och redovisningsbyrån. Ur ett oberoendeperspektiv spelar det mindre roll om medarbetaren är verksam i samma företag eller samma koncern. Risk för att revisorn förlitar sig i för stor utsträckning på medarbetaren föreligger i båda förhållandena. Skillnaden mellan att situationen fångas under jävsreglerna eller analysmodellen är möjligheterna att behålla revisionsuppdraget. Det finns inga möjligheter att balansera upp omständigheter som fångas under jävsreglerna. Däremot finns möjligheter att genom motåtgärder balansera upp förtroendenivån till ett acceptabel nivå så att revisorn kan behålla uppdraget.

Jag har med dessa ärenden belyst några situationer som gör självgranskningsbestämmelsen i RL tillämplig efter att någon eller några inom revisorns nätverk har biträtt med s.k. fristående rådgivning. Det är främst i dessa situationer som regeln blir tillämplig. Anledningen till att dessa situationer anses rubba revisorns opartiskhet och självständighet beror nog främst på att revisorn i dessa situationer i allt för omfattande grad förlitar sig på honom eller henne som biträtt med rådgivningen. Revisorn har emellertid möjlighet att balansera upp förtroendet genom motåtgärder vilket jag kommer att diskutera i kommande avsnitt.

6.4 Presumtionsbrytande åtgärder

Av självgranskningsbestämmelsens konstruktion följer att så fort det föreligger en omständighet som utgör ett hot mot revisorns oberoende skall presumtionsregeln tillämpas, förutom när det syftar på revisionsrådgivning. Presumtionsregelns tillämpning skall göras oavsett hur allvarligt hotet mot revisorns oberoende är. Relevansen i oberoendehotet skall istället prövas mot 21 § 2 st. RL, om huruvida revisorn behöver agera eller ej. Enligt nämnd bestämmelse behöver inte revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Det finns således möjligheter för revisorn att bryta presumtionen. Det finns två typfall där revisorn kan bryta presumtionen i ett revisionsuppdrag. Det första typfallet är när omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att det faktiskt inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Lagstiftaren tog för att illustrera detta ett exempel där en person i revisorns nätverk äger aktier i revisionsklienten men att det står klart att varken revisorn eller andra som deltar i revisionsuppdraget har någon faktisk

anknytning till denna person. Det andra typfallet är att presumtionen bör kunna brytas om det står klart att vidtagna och planerade åtgärder kan säkerställa förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.¹²⁹ Det finns således tre kategorier av självgranskningshot som omfattas av presumptionsregeln. Den första kategorin är hot som inte kan balanseras. Den andra är hot som anses vara av så liten betydelse att inga motåtgärder behövs, samt så den sista kategorin som är hot som kan balanseras genom motåtgärder.

6.4.3 Självgranskningshot som inte kan balanseras

Här kan nämnas först att de omständigheter som omfattas av jävsreglerna i ABL aldrig kan balanseras genom vidtagande av motåtgärder. Utmärkande för denna typ av kategori självgranskningshot är att den anses utgöra så allvarlig hot mot revisorns oberoende att den förbjuds oavsett hur relevant hotet mot revisorns oberoende är i det enskilda uppdraget.¹³⁰ För bokförings- och redovisningsrådgivningens vidkommande innebär detta att de åtgärder som faller under 9 kap. 17 § 1 st. 2 p. ABL aldrig kan balanseras med hjälp av motåtgärder. Det kan även förekomma icke balanserbart hot som inte fångas upp under jävsreglerna i ABL. Ett exempel är om revisorn genom sina insatser får ett inflytande av sådan omfattning att denna faktiskt fungerar som en bolagsfunktionär. Revisorn kan inte balansera med motåtgärder om denna genom sin rådgivningsinsats kommit att löpande fullgöra uppgifter som rätteligen åligger bolagsledningen.¹³¹

6.4.4 Självgranskningshot av mindre betydelse

En revisor lämnar inte sällan råd och upplysningar om gällande regler och rekommendationer och hur dessa skall tillämpas. Om denna typ av råd lämnas i anslutning till revisionsuppdraget är de att anses som revisionsrådgivning. Denna typ av rådgivning som är av enkel och rutinmässig karaktär torde sällan göra det nödvändigt för revisorn att vidta externa motåtgärder.¹³² Samma synsätt bör föreligga om revisorn lämnar råd om vad gällande rätt är i en fråga där rättsläget är att anses som klart. Diamant menar att grundprincipen är ju tydligare reglerna är i sitt tillämpnings- och tolkningsområde, med lite utrymme för skönmässiga bedömningar, desto större är utrymmet för revisorn att kunna lämna rådgivning utan att behöva motåtgärder.¹³³ Detta synsätt delar också lagstiftaren som i propositionen till nuvarande RL skriver att behovet av externa motåtgärder är särskilt stort när frågan som revisorn har lämnat råd i innefattar skönmässiga bedömningar och valet mellan möjliga lösningar har stor betydelse för revisionsklientens ställning och resultat.¹³⁴ Detta talar för att

129 Prop. 2000/01:146, s 63f.

130 Diamant, s 350f.

131 Diamant, s 351.

132 Prop. 2000/01:146, s 104.

133 Diamant, s 353.

134 Prop. 2000/01:146, s 104.

revisorn får, utan att vidta motåtgärder, lämna fristående rådgivning som är begränsad till att upplysa revisionsklienten för innehållet i gällande rätt så länge innehållet är klart. Så fort det finns behov av någon skönässig bedömning eller att det finns fler alternativ för revisionsklienten bör inte presumtionsgenombrott inträda utan att revisorn gör motåtgärder.

6.4.5 Självgranskningshot som kan balanseras genom motåtgärder

En revisor kan behålla ett revisionsuppdrag trots att det föreligger ett självgranskningshot om revisorn kan visa att det går att vidta åtgärder, eller har vidtagit åtgärder, som gör att uppdraget kan genomföras utan att granskningen ifrågasätts. Vilka motåtgärder som krävs är beroende på situationen och hur pass starkt hotet är mot revisorns oberoende. Generellt kan sägas att ju starkare hotet är desto starkare åtgärder krävs av revisorn. I en del enklare fall kan det räcka med informativa åtgärder för att balansera upp självgranskningshotet, exempelvis att revisorn i sin dokumentation redogör för sitt ställningstagande i den aktuella frågan och skälen för det. I andra fall, där förtroenderisken är större men fortfarande framstår som mindre allvarlig, kan goda interna rutiner och kvalitetssäkringssystem på revisionsbyrån vara tillräckliga. I en del fall kan motåtgärden vara att en revisor på samma byrå upprättar en ”second opinion”, för att kvalitetssäkra revisionen.¹³⁵ Problemet med en sådan åtgärd är att det finns en risk för att den organisatoriska närheten mellan revisorn och kvalitetssäkraren kan komma att synbart hota den senares funktion. Frågan är vilket krav som kan ställas på den personen som skall kvalitetssäkra att revisorn är oberoende i sin revisionsverksamhet. Personen i fråga har en revisionell funktion och ledning kan därför sökas i reglerna om de insatser som ett revisionsbiträde får lämna enligt jävsreglerna i ABL.¹³⁶ Av reglerna följer att den som är jävig inte får biträda vid revisionen. Detta borde innebära att revisorn inte får använda sig av någon i organisationen som är involverad på något sätt i revisionsuppdraget. Ytterligare inskränkningar från att använda intern kompetens för att kvalitetssäkra är om rådgivningen vidrör ett område som är av väsentlig betydelse för klienten. I sådant fall torde endast externa motåtgärder kunna neutralisera förtroendehotet, exempelvis genom kompletterande granskning av någon utanför revisorns nätverk.¹³⁷ För att visa när presumtionsbrytande omständigheter föreligger använder jag mig av ett disciplinärende från RN.

Dnr 2004-70

I förevarande ärende kommer beteckningen Z att användas för W AB och X AB som båda var dotterbolag till Y AB. Samtliga bolag var registrerade revisionsbolag och ingick i samma

¹³⁵ Prop. 2000/01:146, s 103f.

¹³⁶ Diamant, s 372.

¹³⁷ Prop. 2000/01:146, s 104.

revisionsgrupp. Ärendet handlar om A-son som var verksam i Z och huvudansvarig revisor i Fastighetsbolaget. Z tillhandahöll utöver revisionsuppdraget även omfattande konsulttjänster. Fastighetsbolagets redovisningschef hade insjuknat i december 2001 med långtidssjukskrivning som följd. Kompetens för att fylla redovisningschefens uppgifter saknades i Fastighetsbolaget varför Z tillhandahöll en rad konsulttjänster. Konsulttjänsterna redogörs i det följande som olika projekt. Projekt 1 avsåg rådgivning i samband med årsbokslutet 2001. Lämnade tjänster uppges endast avsett tekniskt biträde avseende konsolideringen. Bolagets grundmaterial sammanställdes av Fastighetsbolagets egen ekonomipersonal och attesterades av ekonomichefen. Vid rådgivningen uppkom inga bedömnings- eller tolkningsfrågor utan dessa hanterades av ekonomichefen. Projekt 2 och 3 avsåg uppdatering av två ekonomidatasystem och involverade tre till fem personer från Z och omfattade omkring 2300 arbetstimmar. Projekt 4 avsåg stöd vid upprättandet av kvartalboksluten för 2002 samt årsbokslutet för samma räkenskapsår. Bakgrunden till detta projekt var Fastighetsbolagets svårigheter att hitta en ersättare till redovisningschefen som hade erfarenhet av de datasystem som Fastighetsbolaget använde sig av. Stödet hade endast avsett teknisk konsolidering av koncernen såväl operativt som legalt. Analys och utvärdering av framtaget material har bolaget ansvarat för självt. Projekt 5 bestod främst av löpande underhåll av system och rutiner, vilket innebar uppdatering av bokslutsinstruktioner, rapporteringsmallar och tidsplaner för koncernen för månads-, kvartals- och årsbokslut. Projektet bestod även av biträde vid upprättande av årsredovisningar och koncernredovisningar för vilande bolag och underkoncerner, översyn av rutiner inom ekonomi- och bokslutsprocessen inom huvudkontoret, samt avstämningar, analyser och uppföljningar. A-son anförde att hans uppfattning var att den rådgivning som lämnats inom ramen för detta uppdrag inte till någon del omfattades av hans granskning. A-son hade i en oberoendeanalys framfört att de motåtgärder som vidtagits räckte för att säkerställa A-sons opartiskhet och självständighet. Motåtgärderna hade bestått i en avskiljning mellan rådgivnings- och revisionspersonal samt kvalitetskontroll av en senior medarbetare. A-son menade vidare att ingen av Z:s personal hade deltagit i någon form av beslutsfattande åt Fastighetsbolagets vägnar.

RN delade i sin bedömning upp projekten i två kategorier. Första kategorin innehållande projekt 1, 4 och 5 innehöll självgranskningshot enligt 21 § 1 st. b. RL. Hotet har inte lyckats neutraliserats genom de motåtgärder som vidtagits av Z. Den nödsituation som förelåg projekt 1, med redovisningschefens insjuknande, gjorde att detta projekt skulle kunna genomföras. Detta gäller dock inte beträffande projekt 4 och 5. Andra kategorin där projekt 2 och 3 ingick, uttalade sig RN i sin bedömning att de inte ansåg att denna typ av rådgivning var att anses som revisionsverksamhet. RN fann att de råd som avsågs med projekt 2 och 3 omfattas av A-sons granskningsuppdrag då det ingår i revisionen att kontrollera klientens system för redovisningen. Därför blir presumtionsregeln tillämplig. RN ansåg även i denna kategori att

de motåtgärder som Z har vidtagit inte är tillräckligt för presumtionsgenombrott sett till uppdragens omfattning.

Kommentar:

Detta ärende behandlar både självgranskningsbestämmelsens tillämpning när någon eller några från revisorns nätverk biträder revisionsklienten med fristående rådgivning och presumtionsgenombrott. RN:s bedömning avseende revisorns självgranskningshot efter att någon eller några i revisorns nätverk biträtt med fristående rådgivning ligger helt i linje med de ärenden som jag behandlade i föregående avsnitt varför jag främst kommer att kommentera RN:s syn på presumtionsgenombrott. RN anser i sin bedömning att endast projekt 1 skulle kunna genomföras utan att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet skulle rubbas. Detta troligen pga. den akuta nödsituation som uppstått. De motåtgärder som revisorns vidtagit för de andra projekten var enligt RN ej tillräckliga för presumtionsgenombrott. I ovanstående fall bör det beaktas att Fastighetsbolaget var ett stort bolag och att reglerna för presumtionsbrytande åtgärder är och bör vara strängare i bolag av större allmänintresse.¹³⁸ RN:s bedömning hade möjligen varit annorlunda om bolaget varit av mindre allmänintresse. De motåtgärder som bestått i avskiljning mellan revisions- och rådgivningspersonal bör enligt RN ses som grundläggande krav på intern kontroll och hur verksamheten allmänt bör organiseras i revisorns nätverk för att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet. Denna åtgärd är inte att anses som särskild omständighet som har kunnat balansera självgranskningshotet. Troligtvis har RN ansett att Z:s personal fått för stort inflytande i Fastighetsbolagets beslutsprocesser. Revisorn har således inte lyckats visa sin synbara opartiskhet och självständighet. Vad som skulle krävas i detta fall för att behålla uppdraget är svårt att veta då RN inte uttalat sig om detta. Lagstiftaren menar i förarbetet till nuvarande RL att det i lag eller förarbete är svårt att fastställa vilka motåtgärder som krävs. Detta bör prövas enskilt i varje fall inom ramen för god revisorssed, dvs. genom den normering som utvecklas genom revisorsorganisationernas uttalanden och slutligen bestäms av tillsynsmyndighetens praxis och domstolarnas avgöranden.

6.5 Sammanfattande slutsatser

Självgranskningsbestämmelsen grundas på övervägandet av att revisorn inte skall tillåtas få ett bestämmande inflytande på område i revisionsklienten som omfattas av efterkommande granskning. Självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde har tre begränsningar. Den första begränsningen är att den omfattas enbart av insatser som inte utgör revisionsrådgivning. Den andra begränsningen innebär att bestämmelsen endast omfattas av insatser som omfattas av den efterkommande granskningen. För det tredje begränsas bestämmelsens tillämpning genom 21 § 2 st. RL om presumtionsgenombrott. Bortsett från dessa begränsningar blir

¹³⁸ Prop. 2000/01:146, s 64f.

självgranskningsbestämmelsen tillämplig så snart revisorn lämnat rådgivning till revisionsklienten.

Det finns även en generalklausul i analysmodellen som fångar upp de situationer som är ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet, och som inte fångas upp av självgranskningsbestämmelsen.

Självgranskningsbestämmelsen är utformad så att den inte bara omfattar revisorn utan även de som ingår i samma nätverk som revisorn. Med beaktande av jävsreglernas utformning i ABL är det främst självgranskningshot som uppstår i mindre bolag, som inte omfattas av 9 kap. 13 eller 14 §§ ABL, i samband med bokförings- och redovisningsrådgivning där självgranskningsbestämmelsen blir tillämplig. Den största skillnaden mellan jävsreglerna i ABL och självgranskningsreglerna i RL är att jävsreglerna är absoluta till sin karaktär. Detta innebär att så fort som jäv föreligger är det förbjudet för revisorn att ta sig an uppdraget eller fortsätta behålla detsamma. Reglerna i RL däremot ger revisorn möjlighet att balansera upp förtroendenivån genom motåtgärder. Det finns dock situationer som anses utgöra sådant stort hot att det inte går att balansera upp förtroendet till en acceptabel nivå. Sådant situation kan vara när revisorns inflytande är så omfattande att han eller hon faktiskt fungerar som en bolagsfunktionär och genom sin rådgivningsinsats kommit att löpande fullgöra uppgifter som åligger bolagsledningen.

7 Sammanfattande kommentarer

I detta avslutande kapitel kommer jag försöka sammanfatta och kommentera delar av uppsatsen. Jag har i de två föregående kapitlen avslutat med vilka slutsatser som jag har dragit av de båda regelverken som behandlats i uppsatsen. Min ambition med detta avslutande kapitlet är att knyta samman detta kapitel med problemdiskussionen som finns i inledningskapitlet.

Att revisorn agerar i dubbla roller mot revisionsklienten kan medföra att det uppstår hot mot revisorns opartiskhet och självständighet på grund av självgranskning. Självgranskningshotet innebär att revisorn kan komma att granska sina tidigare vidtagna insatser hos en revisionsklient. Karakteristiskt för självgranskningshotet är att revisorn får ett gemensamt intresse med bolaget av hur rådgivningen och dess utfall presenteras.

Den lagstiftning som jag behandlat i uppsatsen är främst de näringsrättsliga bestämmelserna i 21 § RL, samt de associationsrättsliga i 9 kap. 17 § om jäv. Jag har löpande i uppsatsen behandlat vilka situationer som faller under vilken lagstiftning. Jävsreglerna fångar främst upp revisorns egna insatser samt medarbetarens insatser i större bolag. Det är inte tillåtet att lämna rådgivning i dessa situationer såvida rådgivningen inte utgör revisionsrådgivning. När det handlar om medarbetarens insats i mindre bolag finns en utvidgning av reglerna vilket gör att det är tillåtet att lämna rådgivning så länge som den inte omfattar grundbokföringen. Det är främst dessa situationer som fångas under jävsreglerna ifråga om bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot.

Resterande situationer som kan utgöra ett självgranskningshot fångas upp i analysmodellen i RL. En viktig skillnad mellan regelverken är att jävsreglerna är absoluta i sin karaktär och det går inte att balansera förtroendenivån med motåtgärder vilket analysmodellen erbjuder. Självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde begreppsmässigt kan fastställas motsatsvis till revisionsrådgivning. I de situationer som det kan förekomma hot mot revisorns opartiskhet och självständighet gällande revisionsrådgivning skall detta prövas mot generalklausulen i analysmodellen.

De två regelverk i ABL och RL, samspelar på så vis att när jäv föreligger enligt ABL kan revisorn normalt sett inte anses som oberoende enligt reglerna i RL. Däremot kan det förekomma att revisorn faller under reglerna i RL utan att de föreligger jäv. RL omfattar således betydligt fler situationer än jävsbestämmelserna i ABL. Detta väcker frågan om det är nödvändigt med dessa dubbla regelverk för att säkerställa att revisorn är oberoende. Denna fråga har tidigare diskuterats av lagstiftaren men resultatet har blivit att reglerna om jäv i ABL har stått kvar av pedagogiska skäl och då majoritetens val av en jävig revisor bör kunna

klandras av aktieägarminoritet.¹³⁹ Det har nyligen kommit en utredning som behandlat frågan på nytt, se SOU 2008:79 om revisorns skadestånd. Utredarna anser att reglerna i ABL om redovisningsjäv och byråjäv för mindre bolag bör utmönstras ur ABL. Jag kan hålla med om att de torde räcka med reglerna i RL för att undanröja förtroendeskadliga förhållanden. Jag kan tycka att reglerna är tämligen stränga när det handlar om vilket typ av rådgivning som revisorn eller dennes medarbetare får tillhandahålla i mindre bolag. Med den nuvarande dubbelregleringen har man både livrem och hängslen för att säkra revisorns oberoende. Dock anser jag att jävsreglerna skall finnas kvar för större bolag då dessa är av större allmänt intresse.

Med den nya lagstiftningen som väntas träda ikraft 1 november 2010, blir det för mindre bolag frivilligt om de vill erhålla revision eller ej. Detta kan öppna för att revisorn kan agera mer som en rådgivare än som granskare i dessa bolag. Självgranskningsbestämmelsen i RL påverkas inte av de nya lagändringarna. Om revisionen är frivillig faller den ändå under verksamhetstypen revisionsverksamhet, vilket torde innebära att revisorn skall beakta och utöva sin revision, frivillig eller lagstadgad, enligt god revisorssed.

139 SOU 2008:79, s 146.

Källförteckning

Offentligt tryck

Prop. 2009/10:204. En frivillig revision.

Prop. 2008/09:135. Revisionsutskott m.m. – genomförande av 2006 års revisorsdirektiv.

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

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

Prop. 1997/98:99. Aktiebolagets organisation.

Prop. 1975:103. Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag m.m.

SOU 1995:44. Aktiebolagets organisation.

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

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

SOU 2008:32. Avskaffande av revisionsplikten för små företag.

SOU 2008:79. Revisorns skadeståndsansvar.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning.

RNFS 2001:3. Revisornämndens föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering.

Litteratur

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

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

Kenneth A Kim & John R Nofsinger, *Corporate Governance*, 2007, Pearson Education Inc, New Jersey.

Moberg Krister, *Bolagsrevisorn*, 2006, Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

Samlingsvolymen – Revision, 2009, FAR SRS Förlag AB, Stockholm.

Revision – en praktisk beskrivning, 2006, FAR Förlag AB, Stockholm.

Sandgren Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 2007, Nordstedts Juridik AB, Vällingby.

Svanström Tobias, *Revisorn som rådgivare*, 2004, Handelshögskolan vid Umeå universitet, Umeå.

Svanström Tobias & Sundgren Stefan, *Avskaffad plikt kräver större fokus på rådgivning*, 2010, Balans nr 4.

Wines Graeme, *Auditor independent, audit qualifications and the provision of non-audit services*, 1994, Accounting and Finance vol 34 nr 1.

FAR SRS Yrkesetiska regler, 2008.

Tillsynsärende

Dnr 1995-179

Dnr 2001-874

Dnr 2001-1021

Dnr 2001-1376

Dnr 2001-1405

Dnr 2002-1382

Dnr 2004-314

Dnr 2004-779

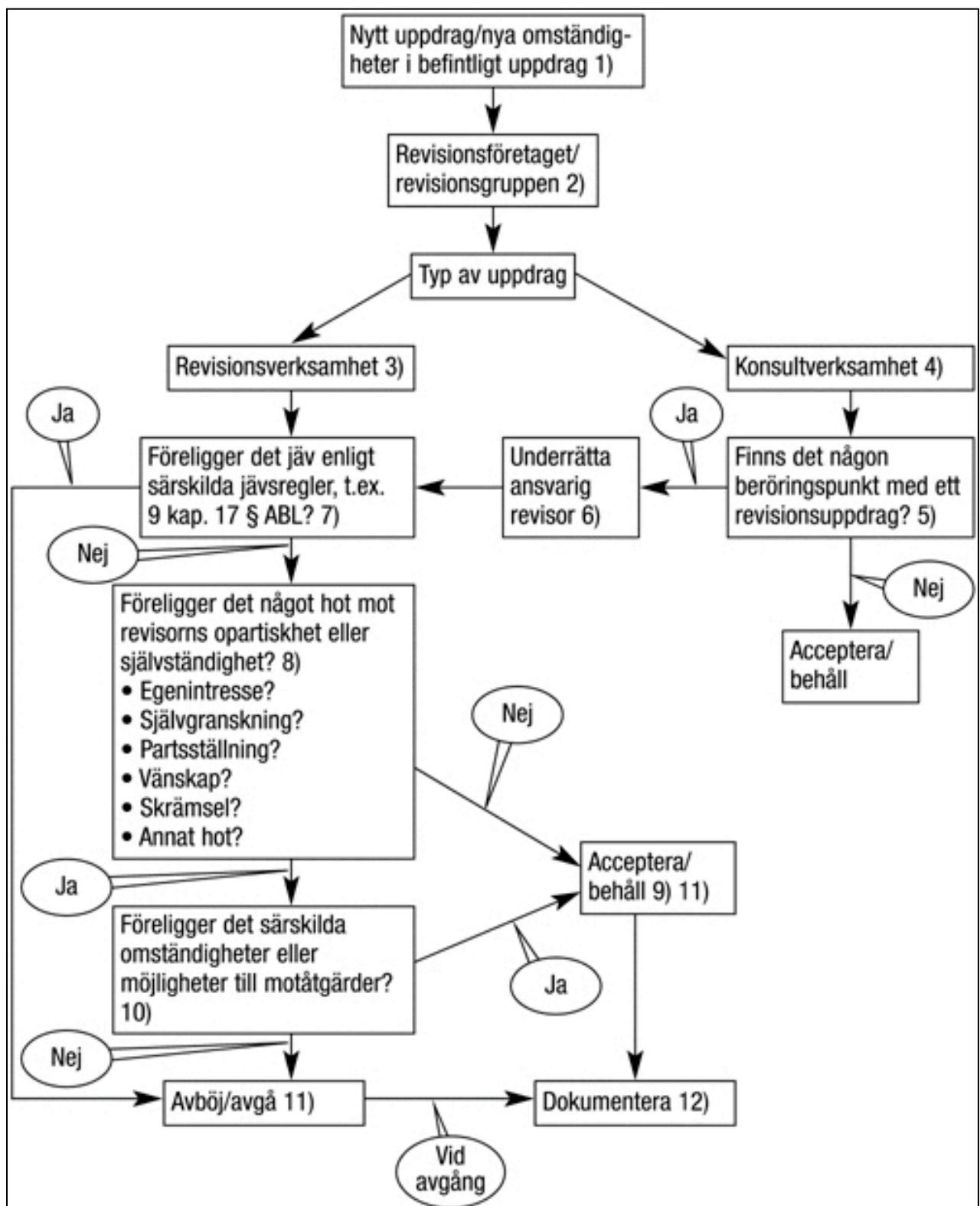
Dnr 2005-106

Dnr 2005-712

Dnr 2007-1422

Dnr 2008-1549

Bilaga 1, Flödesschema, Analysmodellen



FARs flödesschema kan användas som beslutsstöd för analysmodellen.

Källa: Revision - En praktisk beskrivning 2006.