

Uppsala Universitet
Företagsekonomiska institutionen
Magisteruppsats
VT 2006

2006-06-08

Författare: **Johanna Abdo**
Camilla Gustavsson

HUR SER REVISORN PÅ SITT OBEROENDE?

-En caseundersökning utifrån analysmodellen

Handledare: Joachim Landström
Företagsekonomiska institutionen

SAMMANDRAG

En förutsättning för att revisorer ska kunna säkra tilltron till de granskade företagen är att de uppfattas som oberoende. En av anledningarna till att det är intressant att undersöka revisorns oberoende är att analysmodellen, som är ett verktyg för att säkra detta, lagstodgades för fyra år sedan, och vi förutsätter att den nu har förankrats bland revisorerna i Sverige. Frågor som tittas närmare på i undersökningen är om det är möjligt för en revisor att uppehålla sitt oberoende samtidigt som denne uppfyller kundernas krav, och hur revisorerna tolkar regleringen kring oberoende i sitt arbete. Undersökningen baseras på analysmodellens fem huvudsakliga oberoendehot. Studien genomförs genom att presentera ett case för godkända och auktoriserade revisorer, som efterföljs av en diskussion.

Resultaten av undersökningen visar att revisorernas verklighet skiljer sig från befintliga regelverk i vissa hänseenden. I många situationer är en revisor mer överseende än vad lagens riktlinjer är. I slutändan är det upp till revisorn själv att avgöra vart gränserna går för revisorns oberoende, vilket kan ifrågasätta analysmodellens existens.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANDRAG	2
1 INLEDNING	4
2 ANALYSMODELLEN	5
2.1 OBEROENDEBEGREPPET	6
2.2 ANALYSMODELLENS INNEBÖRD	7
2.2.1 Egenintressehot	8
2.2.2 Självgranskningshot	9
2.2.3 Partställningshot	10
2.2.4 Vänskapshot	10
2.2.5 Skrämselhot	11
2.2.6 Generalklausul	11
3 STUDIENS GENOMFÖRANDE	12
3.1 UNDERSÖKNINGENS METOD	12
3.2 OPERATIONALISERING	13
3.3 INTERVJUTILLFÄLLE	14
4 RESULTAT OCH ANALYS	15
4.1 EGENINTRESSEHOTET	15
4.1.1 Analys av egenintressehotet	16
4.2 VÄNSKAPSHOTET	17
4.2.1 Analys av vänskapshotet	18
4.3 SKRÄMSELHOTET	19
4.3.1 Analys av skrämselhotet	20
4.4 SJÄLVGRANSKNINGSHOTET	21
4.4.1 Analys av självgranskningshotet	22
4.5 PARTSTÄLLNINGSHOTET	23
4.5.1 Analys av partställningshotet	24
5 SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	26
5.1 FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING	27
KÄLLFÖRTECKNING	28
TRYCKTA KÄLLOR	28
MUNTliga KÄLLOR	29
NÄTREFERENSER	29
BILAGOR	30
BILAGA 1, UNDERLAG FÖR CASE	30

1 INLEDNING

Detta avsnitt ger en introduktion till undersökningen som har genomförts samt en beskrivning av dess syfte och problemformulering.

Revisorer har av staten tilldelats ett kontrollerat monopol på att utföra lagstadgad granskning av vissa verksamheter. Att revisorer uppfattas som oberoende är en förutsättning för att deras revision ska säkra tilltron till de granskade företagen. (Diamant 2004:19-20) Så länge revisorsyrket har funnits i Sverige har det förts en diskussion kring revisorns oberoende roll, då det även är en av förutsättningarna för att denne ska följa god revisorssed. Detta innebär ett krav på att inte bara kunna utföra ett uppdrag med självständighet och objektivitet utan också utåt framstå som en opartisk och självständig granskare. Denna sed är sedan den första juli 1995 även lagfäst i revisorslagen. (SOU 1999:134)

Något mer som har påverkat den nämnda regleringen i stor utsträckning är de omfattande ekonomiska skandalerna som bland annat de amerikanska företagen Enron och WorldCom i början på 2000-talet var inblandade i (Diamant 2004:20). Detta är en av anledningarna till att lagstiftare över hela världen har tvingats utveckla en striktare reglering. En konsekvens av detta i Sverige är bland annat analysmodellen som sedan januari 2002 finns reglerad i svensk lag, som det första landet i världen. Denna modell är ett verktyg för en revisor att ”för varje uppdrag pröva om det föreligger omständigheter som kan rubba förtroendet för dennes opartiskhet och självständighet”. (SOU 1999:142) I och med detta så ställs det högre krav på revisorns medvetenhet om dennes oberoende i sitt arbete. Samtidigt som revisorns oberoende roll är i fokus, arbetar denne även med rådgivning vilket leder till en oklar gränsdragning mellan dessa. På senare tid har revisorns motstridiga dubbla roll som både granskare och rådgivare uppmärksammats i media, vilket sätter större press på denna yrkesgrupp.

Det är intressant att undersöka revisorns oberoende roll idag eftersom analysmodellen lagstadgades för några år sedan och vi förutsätter att den nu har förankrats bland revisorer i Sverige. En undersökning genomförs därmed för att se hur revisorer använder sig av analysmodellen för att bibehålla sitt oberoende. Frågor som tittas närmare på i undersökningen är om det är möjligt för en revisor att uppehålla sitt oberoende samtidigt som denne uppfyller kundernas krav, och hur revisorerna tolkar regleringen kring oberoende i sitt arbete.

Undersökningen avgränsas till att endast omfatta revisorer som är godkända eller auktoriserade. Genom denna begränsning kan vi försäkra oss om att de intervjuade är kvalificerade och kunniga inom sitt område, och därmed väl insatta i ämnet revisorns oberoende. Dessutom riktar sig en stor del av tillämplig lag och praxis till dessa personer.

2 ANALYSMODELLEN

Teoriavsnittet inleds med bakgrunden till den nya revisorslagen och en beskrivning av oberoendebegreppet. Vidare redogörs för analysmodellen och dess tillhörande hot.

Den 12 december 1996 tillkallades en särskild utredare av regeringen, utredningens uppdrag skulle se över ett flertal frågor kring regleringens utformande av revisionsbolagens ägande samt revisorernas verksamhet, oberoende och tillsyn i lagen (1995:528) om revisorer – revisorslagen. Den 20 maj 1997 hölls det första sammanträdet och utredningen antog då namnet *Revisionsbolagsutredningen*. I första hand skulle utredaren se över de regler i revisorslagen som reglerar ägandet av de registrerade revisionsbolagen. Uppdragets andra del innefattade ett antal frågor rörande det tjänsteutbud som förekommer vid sidan av revisionsövningen. Slutligen skulle utredaren göra en översyn av de regler och krav som återfinns i bland annat aktiebolagslagen angående att auktoriserade revisorer måste delta vid revisionen av vissa stora bolag. (SOU 1999:51-52)

Enligt lag åligger revisionsplikt alla aktiebolag, för andra företagsformerna gäller revisionsplikten enligt lag endast om företaget storleksmässigt överskrider vissa gränsvärden. Revisionsplikt kan även gälla företag som inte omfattas av lagen på grund av exempelvis avtal eller stadgar. Att en revision genomförs ligger i flera olika parterers intresse, dessa är bland annat aktieägare, bolagets borgenärer, anställda och det allmännas. (SOU 1999:74-75)

Att en revisor bistår andra klienter med rådgivning, innebär inga omedelbara risker för revisorns opartiskhet och självständighet i själva revisionsutövningen. De nämnda riskerna kan däremot bli aktuella om relationen ändras, exempelvis om rådgivningsklienten senare ger revisorn ett revisionsuppdrag. Tidsaspekten är något som här måste tas hänsyn till, det vill säga hur lång tid som passerat sedan rådgivningen lämnats och tills det revisionsuppdraget accepterats. Med hjälp av en praktisk modell som ska kunna tillämpas av både revisorerna och tillsynsmyndigheten, ska en gräns kunna dras mellan sådan rådgivning som kan påverka revisorns opartiskhet och självständighet och annan rådgivning. (SOU 1999:133)

Sedan 1 juli 1995 är kravet på att iaktta god revisorssed lagfäst i revisorslagen, och utöver den lagstadgade revisionen avser den goda seden alla revisorns uppdrag. (SOU 1999:134-135). Revisorsnämnden, RN ska ansvara för att god revisorssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt enligt revisorslagen. Den goda seden ska utvecklas genom bland annat rekommendationer och liknande uttalanden från revisorsorganisationerna. I sin tur ska RN genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvara för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt. Innehållet bestäms ytterst av domstolarna. (FAR 2003:213)

Förutom att kunna genomföra ett uppdrag med självständighet och objektivitet kan av god revisorssed anses följa att revisorn ska framstå som en opartisk och självständig granskare för omgivningen. Syftet är att alla parter som berörs av ett företags verksamhet ska kunna förlita sig på att revisorn fullgör sitt uppdrag utan att påverkas av för uppdraget ovidkommande förhållanden. (SOU 1999:134-135)

2.1 OBEROENDEBEGREPPET

I litteraturen finns ett antal definitioner av vad som avses med oberoende, ett exempel är: "...the state of mind which has regard to all considerations relevant to the task in hand, but no other" som är en definition skriven av den brittiska Chartered Accountants Joint Ethics Committee (CAJEC). I en artikel i Balans (1978:19) har Berlin gjort gällande att oberoendet är en karaktärsfråga, vilket innebär förmågan att självständigt och objektivt ta ställning till inhämtad information, samtidigt kunna framföra kritik mot innehållet när det behövs. Dessa definitioner är enligt Diamant en alltför vag beskrivning för att kunna användas som en rimlig utgångspunkt för diskussionen om vad som avses med oberoende. Författaren menar att begreppet får ett klarare innehåll om det vidare antas att revisorn ska inta sin oberoende attityd för att undvika påverkan vid intressekonflikter. Detta innebär förutom att revisorn de facto måste vara oberoende för att revisionen och revisorns verksamhet ska vara meningsfull, även att revisorns attityd till sitt uppdrag är av intresse. (Diamant 2004:163-164) Uttrycket oberoende invänds inte i lagtexten, istället används uttrycken opartiskhet och självständighet. I bland annat aktiebolagslagens avsnitt som behandlar revisorns jävighet och i Svenska revisorsamfundet, SRS:s och FAR¹:s regler för god revisorssed ges exempel på situationer som kan påverka en revisors oberoende. (SOU 1999:138-139)

¹ Tidigare förkortning för Föreningen Auktoriserade Revisorer, men heter numera endast FAR. (FAR.se 2006-06-03)

2.2 ANALYSMODELLENS INNEBÖRD

I 21§ RevL (Revisorslagen), där modellen behandlas, står det att revisorn för varje uppdrag ska pröva om det finns några omständigheter som kan rubba förtroendet för dennes opartiskhet eller självständighet. När någon av de i lagrummet uppräknade omständigheterna föreligger, gäller en presumtion² för att revisorn ska avstå från att åta sig uppdraget eller avsäga sig det. Om det däremot i det enskilda fallet föreligger särskilda omständigheter, eller om åtgärder har vidtagits som krävs så att det inte finns någon anledning att ifrågasätta revisorns oberoende behöver inte denne avböja eller avsäga sig uppdraget. (Diamant 2004:264-265) Ett undantag är de fall som följer av bland annat aktiebolagens jävsavsnitt (9:17) som är absoluta, vilket innebär att inga åtgärder från revisorns eller dennes byrås sida kan motverka jävsituationen. Om ett sådant fall föreligger ska revisorn anses partisk eller osjälvständig. (SOU 1999:143)

Utredningen menar att fall av beroende och subjektivitet kan vara aktuellt huvudsakligen i fem olika slags hot: egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskaps- och slutligen skrämshot (SOU 1999:143). Utöver dessa finns en generalklausul som berör situationer som inte omfattas av de tidigare nämnda hoten. Utifrån detta har den svenska analysmodellen skapats och som det första landet i världen lagfästs. Modellens funktion är att förmå den enskilde revisorn att, i det enskilda uppdraget, handla på ett sådant sätt att tilltron till dennes funktion inte är eller framstår som hotad. Analysmodellen kan inom sitt tillämpningsområde ses som att den ska säkra revisionens funktion då den ställer upp den aktsamhetsstandard som krävs.

Den oberoendeprovning som görs inför varje uppdrag med hjälp av analysmodellen ska inte endast omfatta den påskrivande revisorn, utan även alla medarbetare vid revisionsgruppens³ mellanhavanden med revisionsklienten som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Omständigheter mellan närstående personer till revisorn och revisionsklienten ska även omfattas i provningen. De som bör beaktas är nära anhöriga, nära släktingar och nära personliga vänner till både revisorn och dennes nära anhöriga. Under vissa omständigheter kan även personer utanför revisionsgruppen omfattas i provningen. (SRS 2003:14)

² Vilket innebär att ett hot mot oberoendet föreligger om revisorn inte kan bevisa motsatsen. (Nationalencyklopedin 2006-06-03)

³ Med revisionsgrupp menas enligt 2§, punkt 6, RevL, ”en grupp av företag i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsrättsliga gemenskap”. (SRS 2003:9)

2.2.1 Egenintressehot

Om en revisor eller någon annan person i revisionsgruppen har ett direkt ekonomiskt, indirekt ekonomiskt eller annat ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet, finns en risk för ett hot mot egenintresset. Omständigheter som det här kan ha sin grund i är om revisorn har ”affärsmässiga relationer” med revisionsklienten som inte med nödvändighet följer av revisionsuppdraget. (SOU 1999:146) Även i praxis (SRS 2003:43-44) påpekas det att affärsförbindelser kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet, detta gäller även om det istället för revisorn är revisorns maka/make eller sambo som har affärsförbindelsen. Ordinära transaktioner såsom köp av livsmedel från en revisionsklient eller anlita denne som frisör anses kunna genomföras utan att oberoendesituationen påverkas. Enligt SRSs bedömning tolkas ordinära transaktioner snävt i praxis. Presumptionsregeln är tillämplig för de transaktioner som inte anses vara ordinära. Skillnad bör göras på varor, individuellt tillhandahållna tjänster och finansiering vid prövning om det finns anledning att ifrågasätta revisorns partiskhet och självständighet. Även en representant från RN (2006-04-19) menar att revisorer ska undvika affärstransaktioner med en revisorsklient i så stor utsträckning som möjligt, speciellt enskilda transaktioner som utformas efter kunden. Handlar det däremot om standardiserade köpeavtal anser denne att revisorn är en kund i mängden.

Vidare anser SRS (2003:43-44) att stor hänsyn bör tas till hur väsentliga transaktionerna är och på vilka villkor de genomförs. Om transaktionen avviker från marknadsmässiga villkor finns en anledning att ifrågasätta revisorns oberoende. Ett avtal som uppnås mellan två oberoende parter anses vara marknadsmässigt, rabatter som en oberoende kund kan förhandla fram anses då även som marknadsmässiga.

Då inköp av varor normalt har en begränsad beröring med revisionen begränsas prövningen i regel till hur väsentligt köpet är och på vilka villkor den genomförs. Förbrukningsvaror och de flesta inventarier som används i en revisionsbyrå anses inte var för sig väsentliga, däremot krävs individuella åtgärder vid enstaka ordinära köp som sker till marknadsmässiga villkor. Avstämning med en annan revisor verksam vid något annat kontor eller revisorns branschorganisation bör göras. När det gäller tillhandahållande av tjänster innebär det ett större hot mot revisorns oberoende, detta gäller främst tjänster som tillhandahålls successivt. Detta eftersom omfattningen av tjänsterna bestäms först i efterhand och leverantören inte kan bytas ut utan att det påverkar leveransen. Vid finansieringstjänster bör det bedömas om fordringen eller skulden uppgår till väsentliga belopp för antingen revisorn/revisionsbyrån eller säljaren respektive finansiären, om så är fallet måste revisorn pröva vilka motåtgärder som måste vidtas för att bibehålla sitt oberoende. (SRS 2003:43-44)

Exempel på när ett egenintressehot föreligger är om den ansvarige revisorn även åtar sig fristående rådgivningsuppdrag eller handlar med revisionsklientens värdepapper. Dessutom är det inte tillåtet för revisorn att gå i borgen för klientens skuld eller annan risk eller ingå ett låneavtal med denne. Om en närstående person till revisorn har ett väsentligt ekonomiskt intresse i revisionsklienten, skulle även det vara ett hot mot revisorns oberoende. Ännu en omständighet som revisorn måste ta hänsyn till vid bedömningen om ett egenintressehot föreligger är om denne har ett alltför stort ekonomiskt beroende av en enskild klient, eller någon annan omständighet som skulle kunna påverka revisorn objektivitet i syfte att erhålla någon förmån av revisionsklienten. Risk för hot föreligger även om revisorn genomfört revisionen samtidigt som denne är medveten om en framtida anställning hos klienten. (SOU 1999:146)

Indirekta egenintressehot jämföras med direkta egenintressehot. Ett exempel på ett sådant indirekt hot är om en närstående person till revisorn har nära affärsrelationer till revisionsklienten. (FAR 2003:222)

2.2.2 Självgranskningshot

Enligt Diamant (2004:297) så bygger självgranskningshotet på sambandet mellan lämnandet av råd och ett efterkommande granskningsuppdrag. Utredningen (SOU 1999:147) menar vidare att självgranskningshot innebär att den som ska göra en objektiv granskning, redan i ett annat sammanhang tagit ställning till omständigheter som denne nu ska granska som en del av revisionsuppdraget. I varje revisionsuppdrag som omfattar fler än ett räkenskapsår ingår självgranskning som ett moment. Om revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen tidigare under arbetet med granskningsuppdraget eller vid ett annat granskningsuppdrag har gjort ställningstaganden, kan det bli aktuellt att samma person prövar ställningstagandenas riktighet som ett led i granskningsuppdraget. Detta i sig innebär inte att revisorn blir jävig i revisionsuppdraget. Revisorn måste kunna medverka till en rättelse, även av ett tidigare ställningstagande som varit felaktigt från dennes egen sida, utan att det ska föreligga jäv. Felets betydelse och omständigheter kring det felaktiga ställningstagandet kan däremot vara ett hot mot revisorns synbara opartiskhet och självständighet, vid en utomståendes ifrågasättande.

Om en anställd eller någon annan befattningshavare tar anställning eller på något annat sätt övergår till revisionsbyrån kan självgranskningshotet aktualiseras. En exakt tidsgräns för när en självgranskningssituation inte längre anses föreligga finns inte, men utredningen bedömer dock risken som liten om mer än tre år förflutit. Ett självgranskningshot förekommer även om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen vid ett revisionsuppdrag har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningen. (SOU 1999:147-148)

Diamant menar att två huvudtyper av självgranskningshot har identifierats i samband med arbetet med den nya RevL. Den första huvudtypen behandlar situationer som revisorn hamnar i på grund av dennes lagstadgade och yrkesetiska skyldigheter. Detta innebär att revisorn får göra en förnyad prövning av dennes tidigare vidtagna åtgärder. Den andra kategorin uppkommer i de situationer då revisorn genomfört handlingar som ligger utanför sitt lagstadgade granskningsuppdrag. Självgranskningshotet kan uppstå om revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen vid så kallad fristående rådgivning lämnat råd eller något liknande som revisorn senare under uppdraget blir tvungen att ta ställning till. (Diamant 2004:297-298)

2.2.3 Partställningshot

Om en revisor eller någon annan inom revisionsgruppen uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga, och det samtidigt råder meningsskiljaktigheter eller intressekonflikter, finns det risk för ett partställningshot (FAR 2003:223). Exempel på situationer som kan skapa ett partställningshot är att biträda vid kontakter med skattemyndigheten och vid skatteprocesser (SOU 1999:148). Men skulle revisorn på revisionsklientens uppdrag endast vidarebefordra uppgifter till skattemyndigheten slår inte presumptionsreglerna till (FAR 2003:223).

2.2.4 Vänskapshot

Om en revisor har nära personliga relationer till revisionsklienten kan ett vänskapshot uppkomma. Om revisorn skulle ha nära personliga relationer med personer i revisionsklientens ledning, det vill säga styrelse, VD eller andra ledande befattningshavare, bidrar även det till att minska förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Den nära personliga relationen kan både innebära mångåriga vänskapsband eller ofta förekommande sociala kontakter. Indirekta kontakter genom någon nära anhörig bör jämföras med direkta personliga kontakter. (SOU 1999:148)

Om revisorn eller någon av revisorns medhjälpare har innehaft uppdrag för revisionsklienten under en lång följd av år kan ett särskilt slag av vänskapshot uppkomma (FAR 2003:223). Enligt SRS (2003:43) är det sannolikt att ett sådant hot aktualiseras om ett uppdrag har innehafts i åtminstone åtta år. För att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet är den effektivaste motåtgärden att växla den ansvarige revisorn med jämna mellanrum. Det föreligger dock inga krav på en sådan rotation, att byta ut medarbetare som utför granskningen är

ofta en tillräcklig motåtgärd. Enligt ABL 9:21 gäller strängare rotationsregler för privata och publika aktieföretag, revisorns uppdrag gäller till ”slutet av den årsstämman som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter revisorsvalet”. Den som vill utse samma revisor på nytt får bestämma att uppdraget ska gälla till ”slutet av den årsstämma som hålls under det tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet”. (Notisum 2006-05-04)

2.2.5 Skrämselhot

Om en revisor låter sig skrämmas av en hotelse, av en dominerande personlighet eller av andra påtryckningar, verkliga eller befarade, från klienten, någon som samarbetar med klienten eller från någon utomstående, föreligger det ett skrämselhot. För att detta hot ska vara aktualiserat räcker det med att revisorn känner obehag inför klientens reaktioner, det behöver alltså inte vara ett hot enligt brottsbalkens bestämmelser. Däremot anses inte normala påtryckningar där revisorns ställningstaganden ifrågasätts som ett skrämselhot. (SOU 1999:148)

2.2.6 Generalklausul

Om det föreligger någon annan omständighet som typiskt sett kan rubba förtroendet för revisorn, även om det inte är preciserat i något av de ovanstående hoten, innebär generalklausulen att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget. Vilka omständigheter som omfattas av generalklausulen får utvecklingen av god revisorssed utvisa. (FAR 2003:224)

3 STUDIENS GENOMFÖRANDE

I detta avsnitt beskrivs tillvägagångssättet för denna studie, vilket inleds med en beskrivning av hur relevant information till undersökningen har insamlats. Vidare redogörs för casets utformning och intervjuernas genomförande.

Vid datainsamling kan det väljas mellan två tekniker, det ena är sekundärdata som innebär användning av redan insamlat material, och det andra är primärdata som innebär insamling av ny data (Sjökvist & Stillberg 2003:20). I undersökningen används olika informationskällor som är både primär- och sekundärdata.

3.1 UNDERSÖKNINGENS METOD

Den metod som används i studien är av en kvalitativ ansats som är mest lämplig för att få mer klarhet i vad som ligger i ett begrepp eller ett fenomen, och är i regel avsedd för att få fram hur människor tolkar och förstår en given situation. Denna metod är användbar när det inte finns stor kunskap kring det valda ämnet som undersökningen baseras på, och passar alltså bra vid öppenhet för oväntade händelser. (Jacobsen 2002:145-146) Undersökningen baseras på ett case som är ett standardiserat formulär, med efterföljande ostrukturerade intervjuer vars frågor baseras på analysmodellen. Genom att inte ställa direkta frågor till de intervjuade, får de istället utgå från fiktiva fall och sedan besvara frågor utifrån de olika omständigheterna. Genom att låta de intervjuade ta ställning till de olika situationerna blir det svårare för dem att ge de ”korrekta” svaren. Vi tror även att det blir lättare för en revisor att ta ställning till konkreta exempel istället för att tala i allmänna termer. Ett standardiserat formulär⁴ används huvudsakligen för att underlätta jämförelsen av de olika respondenternas svar. En efterföljande intervju genomförs både för att låta den intervjuade få förklara sina ställningstaganden, och för att ge oss en chans att ställa följdfrågor. Detta ger slutligen upphov till en diskussion kring oberoendebegreppet.

⁴ Se bilaga 1.

3.2 OPERATIONALISERING

För att få en bättre förståelse för vad begreppet oberoende innebär kontaktas personer som är väl insatta i ämnet. Vi talar först med Jan-Erik Gröjer och Eva Wallerstedt som är professorer vid företagsekonomiska institutionen på Uppsala universitet och har forskat inom ämnet revision. Genom denna kontakt ökar insikten om att oberoendefrågan är komplex, och att bedömningen av olika situationer varierar från fall till fall. En annan person som kontaktas är en representant från RN och denna intervju ger oss ett förtydligande kring avsikten med vissa lagtexter. Denne klargör därmed gränsdragningar om vad en revisor får göra i sitt arbete. Frågor som ställs är av karaktären – ”vilka kan klassas som närstående i en oberoendesituation?” och ”var går gränsen för rådgivning av okomplicerat slag?” Vidare tittar vi på domar från RN för att se hur en oberoendesituation bedöms i det enskilda fallet. I de nämnda intervjuerna framkommer det att varje dom är unik, på så sätt att de inte automatiskt kan appliceras på andra situationer eftersom hänsyn tas till särskilda omständigheter.

Det nämnda caset baseras på analysmodellen, där fem olika företag och situationer presenteras. I caset får respondenten ta ställning till om situationerna bryter mot något av analysmodellens fem huvudsakliga oberoendehot. Ingen situation grundas på generalklausulen eftersom att det inte finns tillräckligt med praxis för att klargöra vad den innebär. I varje enskild situation behandlas endast ett av hoten för att motverka samverkande effekter. Trots att det endast är ett slags hot som tas upp i varje situation får respondenten ta ställning till om något av de övriga fyra hoten är aktuellt. De intervjuade får själva avgöra vilket hot som är aktuellt i vardera situation. Vid utformningen av caset tas hänsyn till relevant regelverk och de svar som framkommer i diskussion med professorer och med RN. Situationerna som presenteras i caset är konstruerade på ett enkelt sätt för att lagens riktlinjer är tämligen vida och många gånger oklara, dessutom skiljer sig ställningstaganden åt beroende på särskilda omständigheter. För att undvika ytterligare störande moment är alla fiktiva företag ägarledda, då särskild lagstiftning gäller för aktiebolag. I och med situationernas enkelhet kan respondenterna endast ta hänsyn till kärnan i situationen. Vissa situationer som behandlas i caset anser vi vara gränsfall, då det inte är tydligt vad som är en beroendeställning. Dessa slags situationer används för att skapa diskussion, vilket ger oss en inblick i hur revisorerna använder sig av relevant regelverk i sitt arbete. Resterande situationer har en tydligare hotbild, huvudsakligen för att kontrollera att de intervjuade svarar sanningsenligt. Dessutom bidrar de självklara situationerna till följdfrågor där andra omständigheter diskuteras.

Innan vi träffar intervjurespondenterna skickas caset till en testperson som arbetar som revisor. Denna kontakt används för att försäkra oss om att caset är användbart och har verklighetsanknytning, dessutom fås en indikation på respondenternas svar. Testpersonen anser att situationerna A, B, och C är för enkelt konstruerade och menar att dessa istället bör utgöra en större hotbild, eftersom intervjupersonerna troligtvis är väl insatta i analysmodellen och de potentiella hoten. Vidare anser testpersonen att situationerna D och E är bra diskussionsunderlag, dessa är mer beroende av särskilda omständigheter. Eftersom avsikten med utformandet av de fem situationerna är att de till synes ska verka enkla, görs inga justeringar efter testpersonens kommentarer.

3.3 INTERVJUTILLFÄLLE

I undersökningen kontaktas sju revisorer från sex olika stora bolag. De intervjuade är godkända eller auktoriserade eftersom stor del av tillämplig lag och praxis riktar sig till dessa, dessutom är de väl insatta i ämnet revisorns oberoende. Alla respondenter lovas anonymitet vilket ökar sannolikheten att respondenterna svarar sanningsenligt.

Inför vardera intervjutillfälle delar vi upp oss för att effektivisera arbetet, vilket samtidigt kan leda till att olika slags följdfrågor ställs. Försök att förebygga detta görs genom att använda en gemensam intervjustruktur. Intervjun inleds med att det nämnda caset presenteras, därefter får respondenten läsa instruktionerna och besvara de tillhörande frågorna. Vår roll som intervjuare är att vara närvarande och behjälpliga för att besvara eventuella frågor som kan uppkomma. Alla tillfrågade respondenter ger sitt medgivande till att den efterföljande diskussionen spelas in, vilket underlättar hanteringen av svaren.

4 RESULTAT OCH ANALYS

I detta avsnitt presenteras resultaten av den genomförda undersökningen. Vidare analyseras de nämnda resultaten som ligger till grund för de slutsatser som dras i sista kapitlet.

Idag finns det omkring 2 000 godkända och 2 200 auktoriserade revisorer samt ungefär 90 registrerade revisionsbolag i Sverige (RN 2006-05-11). I undersökningen har sju revisorer valts ut för att besvara frågor kring beroendebegreppet och bedöma fem fiktiva fall för att se om det föreligger något hot mot revisorns oberoende. Eftersom de intervjuade revisorerna utlovas anonymitet, kommer de i det här avsnittet kallas för R1, R2 och så vidare fram till R7.

4.1 EGENINTRESSEHOTET

Första situationen i caset behandlar främst egenintressehotet, där frågan baseras på affärsmässiga relationer då revisorn regelbundet handlar kläder hos klienten till sig själv och sin familj. De tillfrågade är överens om att inget hot mot revisorns oberoende föreligger i situation A, så länge de får betala marknadsmässiga priser och inte får något rabatterat pris. R4 poängterar att det är revisorn själv som avgör om det betalade priset sker med marknadsmässiga villkor och inte är oskäligt. R2 anser dock att det är tillåtet att köpa varor med personalrabatt, men inte mer än så. Däremot är det inte acceptabelt att klienten ger bort något till revisorn, med undantag för pennor och liknande, gränsen går vid beloppets storlek. När det gäller begreppet affärsmässiga relationer så ser R7 det som väldigt brett och menar att det beror på vad som tolkas in i begreppet. Denne uppfattar detta som att en revisor inte får ha verksamhet där saker säljs och köps till företaget, om det lånas eller lånas ut pengar till företaget och så vidare.

R1, R3 och R4 tillfrågas om de hade samma ståndpunkt om det istället handlar om ett bilköp av en klient som är bilhandlare, som då har en mer individuell prägel.⁵ Respondenterna behåller sin inställning och anser inte att det föreligger någon hotsituation trots avtalets karaktär, det handlar om att inte hamna utanför de marknadsmässiga ramarna. R3 anser att om det handlar om en standardbil och service går att få till marknadsmässigt pris så finns det inte några problem. R6 menar att det även föreligger en risk för egenintressehot om det endast finns ett företag på orten som erbjuder en vara eller en tjänst. Detta kan göra det svårt för revisorn att vända sig till någon annan än klienten. R3 beskriver en liknande situation där revisorn är helt beroende av att ett företag finns kvar, vilket är ett hot mot oberoendet. Ett exempel på detta är om revisorn har

⁵ Alla respondenter fick inte denna följdfråga i och med uppdelningen av intervjuerna.

inhandlat en veteranbil hos klienten som endast denne kan underhålla. R1 anser att det generellt inte finns något som hindrar att en revisor handlar hos sin klient, och denne får medhåll av R6 som anser att man då är som vilken kund som helst, annars vore det ett vänskapshot. Slutligen anser R4 att ytterst få affärsmässiga situationer i det vardagliga livet utgör en hotbild mot revisorns oberoende.

4.1.1 Analys av egenintressehotet

Ingen av de intervjuade anser att det är något problem med att handla varor och tjänster hos en klient så länge det handlar om marknadsmässiga priser, det vill säga där inga rabatter är inblandade. I teorin nämns det att speciellt enskilda affärstransaktioner med klienter ska undvikas i så stor utsträckning som möjligt, men däremot anses inte enklare transaktioner såsom att handla livsmedel bryta mot revisorns oberoende. Även om det inte är några rabatter inblandade i köpet så kan revisorns oberoendeställning påverkas utåt sett, personer i omgivningen kan missuppfatta transaktionen. Det kan tänkas att omgivningen tror att revisorerna gynnas på grund av deras affärsmässiga relation till klienten. Handlar det om ordinära köp finns det stor chans att revisorn smälter in i mängden och att ingen uppmärksammar att denne är revisor, och därmed föreligger inget hot mot oberoendet. Även en revisor måste kunna handla enklare varor som exempelvis mat och kläder. Om det däremot handlar om exempelvis ett bilköp kan det bli tydligare för omgivningen vem den köpande parten är. Detta kan i sin tur leda till att revisorns oberoende rubbas. Även om revisorn inte anser befinna sig i en beroendesituation kan omgivningen ändå uppfatta det så. De tre respondenterna som denna fråga diskuterades med anser inte att ett bilköp är ett problem. Eftersom de resterande fyra inte tillfrågades är det oklart hur de skulle ställa sig i denna fråga, men i och med de tillfrågades inställning kan det tänkas att de övriga har samma uppfattning.

De intervjuade nämner att det är tillåtet att ingå ett avtal med klienten om det sker till marknadsmässiga villkor. Det kan tänkas att detta är lätt att uppnå vid ordinära köp men dock svårare att avgöra vid individuella transaktioner. Som tidigare har nämnts är ett exempel på detta ett bilköp, där en förhandling om varans pris förväntas. Det kan i dessa situationer vara svårare att avgöra vad som är marknadsmässigt. Att de intervjuade anser att det inte föreligger några problem med denna slags transaktion kan ses som ett problem. Detta eftersom att revisorn kan gynnas på ett medvetet eller omedvetet sätt, klienten kan exempelvis gå under den förhandlingsbara prisnivån för revisorns skull. Om denne inte är tillräckligt insatt i bilpriserna på marknaden finns det risk för att revisorn inte uppfattar det förmånliga avtalet. Trots att revisorn är omedveten om detta är dennes oberoende hotat i och med att ett fördelaktigt avtal har ingåtts.

Det kan även tänkas vara svårt för en avtalspart att vara opartisk i en förhandling, men det är ändå upp till revisorn själv att avgöra om priset som slutligen betalas är marknadsmässigt.

Undersökningen visar att revisorer har en hög acceptansnivå när det gäller affärsmässiga relationer. Ett av de uttalanden som tyder på detta är att ”ytterst få situationer i det vardagliga livet utgör en hotbild mot revisorns oberoende”. Det borde snarare vara så att en revisor alltid utgår från att ett köpeavtal med en klient inte är tillåten, med undantag för särskilda omständigheter. Detta krävs för att bibehålla den kritiska bedömningen av situationen.

4.2 VÄNSKAPSHOTET

Den andra situationen i caset baseras främst på risken för att ett vänskapshot uppstår, där frågan grundas på antalet år revisorn haft en viss klient. I detta fall har revisorn innehaft uppdraget i nio år. De intervjuade revisorerna anser inte att föreligger något hot mot revisorns oberoende i situation B. Alla är överens om att vänskapshotet är det som kan vara aktuellt men R5 och R6 menar att det inte är något som uppkommer per automatik efter en viss tid som man varit revisor i ett bolag, inte ens om det gäller en tidsaspekt på 20 år. R1 berättar att det är vanligt att man är revisor i många år i ett företag när det gäller ett ägarlett bolag medan det i de noterade bolagen måste finnas en viss rotation. Ett vänskapshot behöver inte nödvändigtvis uppkomma utan det måste avgöras detta från situation till situation. Denne får medhåll av R3 och R4 som även menar att man alltid får en slags relation till sin klient, inte minst på grund av att förtroende är en bas för revisorsyrket, men så länge den är av normal vänskapskaraktär utan djup så uppkommer inget hot mot oberoendet. Beträffande antal år som en revisor sitter i ett bolag, nämner R2, R3, R4, R5 och R6 att de snarare ser fördelar med att sitta i många år, eftersom revisorn då har en större möjlighet att skaffa sig kunskap om företaget och dess risker. Dessutom lär man känna kunden vilket gör att man får ta del av mer information, vilket leder till bättre granskning, menar R5.

R1, R3, R4, R5 och R6 nämner att det alltid finns en risk för att man inte granskar rutinerna lika kritiskt när en revisor suttit i ett företag under en lång tid. R3 menar att detta snarare är ett större problem än själva vänskapshotet som kan uppkomma. Att det blir slentrian i arbetet kan motverkas genom en rad följdåtgärder som exempelvis nya personer i teamet som kan se uppdraget med andra ögon, säger R4 och R5. Om det finns en risk för vänskapshot är det alltid viktigt att avsäga sig uppdraget, poängterar R2 och R4. Men fördelarna med långa relationer mellan ett företag och dess revisor är större än de hot som kan uppkomma menar R3.

4.2.1 Analys av vänskapshotet

Lagtext och praxis menar att ett vänskapshot kan uppkomma om revisorn eller någon av revisorns medhjälpare har innehaft ett uppdrag för revisionsklienten under en lång följd av år. Vidare kan det föreligga en risk för detta hot om revisorn tenderar att bli alltför välvilligt inställd till klienten och den verksamhet som granskas. Respondenterna nämner att det finns en viss risk med att sitta som revisor i ett företag under en lång tid på grund av slentrian, vilket medför att revisorn inte längre lika kritiskt granskar alla rutiner. De poängterar att detta är ett större problem än ett potentiellt vänskapshot. Det kan dock tänkas att risk för slentrian och vänskapshot inte behöver vara skilda saker utan kan ha ett samband. I och med att en revisor känner till sin klient väl och vet hur denne utför sina uppgifter och rutiner kan revisorn undermedvetet undvika att granska vissa rutiner. Att detta inte är något som revisorerna lägger stor vikt vid kan påverka revisorns oberoende i stor utsträckning.

När det gäller tidsbegränsningen av ett uppdrag, är det enligt skriven praxis sannolikt att ett vänskapshot uppkommer då en revisor innehaft ett uppdrag i minst åtta år. Det är därför intressant att alla de intervjuade revisorerna anser att det inte uppkom något genom att vara revisor i ett bolag under en lång följd av år. Tre av de sju revisorerna nämner att det inte vore ett problem ens om uppdraget skulle ha innehaft av samme revisor i tjugo år och menar att ett vänskapshot inte uppkommer per automatik. Det kan dock tänkas vara en svår balansgång för revisorer att inse när en förtroendefull relation övergår i vänskap. Som revisor får man alltid en särskild relation till sin klient, vilket i yrkesrollen kräver en balans mellan närhet och distans till klienten. Å ena sidan krävs en förtroendefull relation som ger mer information och ett gott samarbete, men å andra sidan uppstår risken för ett vänskapshot med alltför milda granskningar. Det är troligt att en revisor, trots de fördelar som följer med att vara revisor i samma bolag under en lång tid, ändå påverkas till stor del av sin klient och den verksamhet som revisorn granskar. Att slentrianmässigt kontrollera rutiner år efter år kan leda till gradmässiga förändringar som accepteras av revisorn tack vare att denne är välbekant med sin klient och har ett gott öga till denne. Sannolikt skulle en revisor som granskar samma verksamhet för första gången, genomföra en mer kritisk och noggrann granskning.

Enligt förundersökningens riktlinjer finns effektiva motåtgärder för att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet, vilket även de intervjuade revisorerna påpekar. Ingen av de intervjuade nämner vid vilka tillfällen en sådan motåtgärd tas till och hur effektiv en sådan är, vilket kan bero på att dessa inte är så vanligt förekommande. En av dessa motåtgärder består av att införa en rotation bland de medarbetare som utför granskningen, vilket kan motverka att det blir slentrian i arbetet. Detta kan vara ett enkelt sätt att motverka problemet, då klienten kan

bevara sitt förtroende för revisorn men samtidigt är det nya personer som gör den praktiska granskningen. I och med att det är nya personer som gör den praktiska granskningen finns det dock risk för att förtroendet som byggts upp under åren inte utnyttjas till fullo. Detta kan vara fallet när den påskrivande revisorn inte har stor kontakt med klienten utan har en mer kontrollerande funktion av revisorsassistenten. Det bästa alternativet vore därför en kombination av det team som utför granskningen. På så sätt skulle det rutinmässiga arbetet hos den påskrivande revisorn undvikas samtidigt som den kritiska granskningen bibehålls.

4.3 SKRÄMSELHOTET

Den tredje situationen som tas upp i undersökningen grundas på ett skrämselfhot. Klienten i denna situation uppför sig inte hotfullt utan är skeptisk till vissa omständigheter och ifrågasätter därför revisorns arbete och slutsatser. De intervjuade anser inte att det föreligger något hot mot revisorns oberoende i situation C. De är överens om att det hot som kan aktualiseras är skrämselfhot, men R2 anser dock att det beror på hur ifrågasättandet görs, om det skulle ske på ett hotfullt sätt finns risk för att ett skrämselfhot kan bli aktuellt. Intervjupersonerna menar att klientens ifrågasättanden är något som är vanligt förekommande i arbetet som revisor, R5 anser även att detta är något som man måste kunna hantera som yrkesman. Risk för problem kan föreligga först när dessa ifrågasättanden skulle gå över i regelrätta hot parallellt med att klienten är betydelsefull för revisorn eller byrån, exempelvis om de står för en stor del av byråns arvodesintäkter. R2 lyfter fram att RN dessutom har en hård linje mot en revisors avgång, då man måste skicka in en motivering till avgången. Den avgående revisorn måste fortfarande lämna in en revisionsberättelse jämte den nya revisorns.

R1, R2 och R3 nämner att de inte har varit med om något uppdrag där skrämselfhotet aktualiserats, man har alltid löst problemen. Om det finns några felaktigheter som klienten inte vill korrigera så hamnar det i revisionsberättelsen. R2 menar att eftersom lagen är så tydlig med att alla fel som upptäcks och inte korrigeras ska hamna i revisionsberättelsen, underlättar det diskussionerna med klienten. R7 påpekar även att denne skulle fundera över att vara kvar om klienten inte accepterade det revisorn sagt, då det inte är ett givande samarbete för någon.

4.3.1 Analys av skrämselfhotet

Att de intervjuade är överens om att det inte föreligger något hot i situation C stämmer överens med förarbetena till revisorslagen och annan lagtext, där det nämns att vanliga ifrågasättanden av revisorns ställningstaganden inte påverkar revisorns oberoende. Enligt förarbetena till revisorslagen krävs det inte mycket för att ett skrämselfhot ska uppstå, det räcker med att en revisor känner obehag inför klientens reaktioner. Samtidigt visar undersökningen att ett antal av de intervjuade aldrig varit med om en situation när det nämnda hotet blivit aktuellt. Det resoneras så att de flesta problemen kan lösas. Vi uppfattar analysmodellen som ett verktyg för att uppmärksamma situationer där revisorns oberoende kan rubbas. Skrämselfhotet finns till för att visa att en klients starka personlighet kan påverka revisors beteende omedvetet, därför är det väldigt viktigt att vara medveten om dessa faror. Undersökningen visar att detta inte är något hot som de intervjuade lägger stor vikt vid utan anser att ett hot föreligger först när ett regelrätt hot har genomförts. Först när hotet är så pass tydligt att en revisor har brottsbalken på sin sida skulle en revisor avsäga sig uppdraget. Här finns ett tydligt gap mellan hur revisorerna uppfattar skrämselfhotet och tankarna bakom lagen. Samtidigt kan det tänkas att revisorn är så pass professionell i sin arbetsroll att det blir lätt att hantera hotfulla situationer. Då lagen i vissa hänseenden är tydlig finns en ursäkt för att utföra olika arbetsuppgifter på ett visst sätt. Men om revisorer inte uppfattar skrämselfhotsituationen som analysmodellen vill förmedla, uppfyller den inte sitt syfte. Om revisorer reagerar först när något lagbrott har skett, så räcker det kanske med brottsbalken.

Eftersom skrämselfhot är svårt att mäta och bevisa kan det tänkas att tidigare domar ger knapphändig vägledning. En revisor får då huvudsakligen utgå ifrån magkänslan, vilket kan kännas godtyckligt men samtidigt är känslan av obehag något som skiljer sig från person till person. Om det dessutom är svårt för en revisor att avsäga sig ett uppdrag, och det inte finns tydliga tecken på att ett uppdrag ska upphöra, kan det tänkas att denne känner att en magkänsla inte är tillräckligt argument för en avsägning. Därmed rubbar denne medvetet eller omedvetet på oberoendet. Samtidigt är det viktigt att man inte kan avsäga sig ett uppdrag på vilka grunder som helst, då det kan missbrukas.

4.4 SJÄLVGRANSKNINGSHOTET

Den fjärde situationen som beskrivs i caset baseras på självgranskningshotet där revisorns tidigare anställning hos klienten ligger i fokus. De aspekter som behandlas är svårighetsgraden på arbetsuppgifterna som här är relativt enkla, samt den tid som förflutit sedan anställningen, vilket är två år i det här fallet. Den intervjuade får även ta hänsyn till hur lång tid anställningen har pågått, som här är en månad. Enligt R4, R5 och R6 föreligger det inga hot mot revisorns oberoende i situation D, medan de övriga respondenterna nämner vänskapshotet som en potentiell risk. Detta kan enligt R1 särskilt uppkomma om man känner en stark lojalitet mot sin klient. Det kan även vara så att man fått den tidigare anställningen på grund av att man känner ägaren, vilket R7 påpekar. Det skulle dessutom kunna tänkas vara ett problem i denna situation, om ägaren till företaget såg revisorn som en före detta anställd som denne kan styra och ställa med, nämner R5.

Revisorerna är överens om att det handlar om vilken position man haft hos klienten, men eftersom arbetsuppgifterna i denna situation är av så enkelt slag och på så pass låg nivå, är det en väldigt liten risk att arbetet skulle påverka revisorns oberoende. Då revisorn i detta fall inte haft något att göra med ekonomin på företaget är det inga problem menar R3 och R7. De får medhåll av R6 som anser att det inte bör kunna föreligga ett självgranskningshot eftersom revisorn inte varit inblandad i någon redovisning och något beslutsfattande. På grund av att revisorn alltså inte haft någon insikt i ekonomifunktionen så menar R1 att inte heller jäv blir aktuellt. Respondenterna är eniga om att det hade varit en stor skillnad om revisorn istället haft hand om ekonomin, vilket skulle innebära att denne kunde påverka det som sedan ska granskas. De intervjuade R3 och R7 menar att det inte skulle vara ett problem efter ungefär tre år när man som revisor inte längre har möjlighet att påverka resultatet, då man inte längre gör revision på den del som de varit med och tagit hand om. Om positionen som ekonomichef har innehaft skulle man enligt R7 riskera både självgranskningshot och egenintressehot, och får medhåll av R2 som menar att man då inte skulle kunna ta uppdraget som revisor i företaget.

När det gäller tidsaspekten på två år, skiljer sig åsikterna åt bland de intervjuade. Det bör inte föreligga något självgranskningshot i denna situation anser R7 på grund av att den tid som gått sedan anställningen är relativt lång och bör därför inte vara ett problem, och får medhåll av R5. Däremot säger R1 att de inte tar in en person i revisionsteamet om denne tidigare arbetat på den särskilda arbetsplatsen. Avseende hur lång tid som revisorn arbetat extra på arbetsplatsen, menar R6 att det inte innebär något problem på grund av att revisorn arbetade där så kort tid.

4.4.1 Analys av självgranskningshotet

Enligt förarbetet finns det risk för självgranskningshot när en revisor tidigare varit anställd hos sin klient, men utredningen bedömer dock risken som liten om mer än tre år förflutit. De intervjuade menar att det är skillnad på om de tidigare arbetsuppgifterna hos klienten har varit ekonomirelaterade, vilket är en åtskillnad som inte görs i lag och praxis. Om man haft enkla arbetsuppgifter där man inte haft något att göra med ekonomifunktionen skulle revisionsuppdraget inte utgöra något problem, då revisorn inte kan påverka det som sedan ska granskas. För enklare arbetsuppgifter som att vattna blommor och städa, kan ett direktiv på tre år ses som orimligt lång. Revisorn bör ändå överväga faktumet att det finns risk för en beroendesituation även i detta fall eftersom det kan finnas undermedvetna åsikter om klienten, som i sin tur kan påverka granskandet. Det hot som då uppstår är inte ett självgranskningshot utan snarare ett vänskapshot.

Oavsett hur länge en person har arbetat på ett företag är det sannolikt att det skapas någon slags relation till de anställda, det kan exempelvis vara svårt att granska en tidigare chef eller en annan tidigare medarbetare. Därmed finns det risk för två slags hot om en revisor tidigare arbetat hos en klient. Det kan därför finnas en poäng med att en revisor inte ska granska klienten oavsett tidigare ställning hos denne. En av de intervjuade revisorerna svarar att man aldrig får revidera ett företag där man tidigare haft anställning och att de inte tar in en person i revisionsteamet om denne tidigare arbetat på den särskilda arbetsplatsen. Detta kan bero på att respondenten garderat sig mot att skilja sig från vad lag och förarbete säger angående revisionsuppdrag hos tidigare arbetsgivare. Det är dock ovanligt att en revisor har arbetat med enklare arbetsuppgifter och att denne efter en kort tid är ansvarig revisor för den klienten, då det krävs att man har arbetat som revisor i minst tre år för att bli godkänd. Situationen kan uppstå om revisorn redan blivit godkänd och tagit ett uppehåll från revisorsyrket.

Självgranskningshotet är tydligare när en revisor haft en betydande funktion hos klienten, och exempelvis tagit hand om ekonomin på det företag som ska granskas. Då är förundersökningens direktiv på tre år mer logiskt för att revisorn inte längre har möjlighet att påverka balans- och resultaträkningen som de själva varit med och påverkat. Det är därför troligt att direktivet på tre år görs utifrån tanken på ett arbete med ekonomifunktionen på företaget, dock nämns inget i lag och förarbete om vilken typ av arbete som åsyftas. Om däremot en ekonomichef har infört rutiner eller ekonomisystem som ekonomifunktionen använder sig av, finns det troligtvis kvar i företaget betydligt längre tid än tre år. Problemet kan då vara att revisorn inte granskar rutinerna lika kritiskt eftersom denne redan vet hur de fungerar. Gränsen för när revisorn bör få åta sig uppdraget hos klienten borde därför sträcka sig så länge som

rutinerna eller ekonomisystemet används i företaget. Den rekommenderade tidsgränsen borde därför anpassas till anställningsperioden och till vilken ställning revisorn tidigare haft hos klienten.

4.5 PARTSTÄLLNINGSHOTET

Det hot som skildras i undersökningens sista situation är partställningshotet där fokus ligger på att revisorn sammanställer och skickar in information till skattemyndigheten, för klientens räkning på dennes förfrågan. Intervjupersonerna är överens om att en revisor inte får företräda en revisionsklient i ett mål, eftersom det är ett hot mot revisorns oberoende i form av ett partställningshot. Alla håller med om att det går bra att göra en enkel, teknisk sammanställning som klienten själv skickar in, så länge det tydligt framgår att det är klienten som är den ena parten och inte revisorn. Med detta anser revisorerna att det inte föreligger något hot mot oberoendet i situation E. R6 säger att situationen som presenteras händer hela tiden, många gånger har revisorer ett språk som ligger närmare skatteverkets än kunden, vilket leder till att denne kan tycka att det är jobbigt. R3, R6 och R7 poängterar att det är viktigt att det är klienten som skriver under sammanställningen, R3 menar att en revisors underskrift ger sammanställningen legitimitet och då har denne direkt eller indirekt agerat som ombud. Revisorns namn kan ses som att denne tagit ställning för eller emot klienten och det ska man vara försiktig med. Även om det inte är ett partställningshot så kan det uppfattas som det.

R1 anser att en revisor måste vara försiktig med vad och hur man skriver i en sammanställning så att inte någon slags bedömning görs i skriften, det viktigaste i sådana situationer är att det tydligt framgår att revisorn inte är en part i målet. R7 anser även att det är av vikt att det är kunden som tar fram allt material som är relevant för sammanställningen, om en revisor skulle göra detta skulle ett partställningshot uppstå. Om skatteverket skulle skicka en förfrågan direkt till revisorn har denne enligt R1 inte rätt att ge ut några svar utan tillstånd från klienten. Med undantag för vissa skyldigheter mot skattemyndigheterna, exempelvis om det pågår några oegentligheter.

R5 tycker att det även finns risk för ett självgranskningshot i denna situation eftersom att den information som har sammanställts och skickats in till skatteverket kan leda till förändrad skatteskuld i bokföringen eller till en skattetvist, som sedan den granskande revisorn måste ta ställning till. Uppdraget skulle kunna accepteras om kunden får ta allt ansvar för att uppgifterna är fullständiga och korrekta samt att det är kunden själv som överlämnar informationen. R2 spekulerar kring om det exempelvis skulle bli något fel med sammanställningen, om klienten skulle ha någon regressrätt mot revisorn. Intervjupersonen

berättar att det idag har diskuterats en del om detta, vart gränserna går för vad en revisor får göra. Denne anser att en revisor inte får så mycket vägledning annat än genom domar, problemet med dessa är att det ofta handlar om specifika situationer vilket leder till att det inte är direkt applicerbart på ett annat fall. Den intervjuade anser att det finns ett gap mellan teorin som myndigheten lever i och revisorernas verklighet, en revisor har inte lika mycket tid på sig att avgöra om något är rätt eller fel som RN har. Slutligen menar R4 att om det handlar om uppgifter som revisorn inte borde sammanställa kan ärendet lämnas över till bolagets skattejurister. Detta ska ske på ett sådant sätt så klienten är helt införstådd med att det inte är revisorn som gör sammanställningen

4.5.1 Analys av partställningshotet

Intervjupersonerna är överens om att det inte föreligger någon hotsituation vilket stämmer med lagens riktlinjer och praxis, där det nämns att ett hot inte föreligger om en revisor enbart vidarebefordrat uppgifter till skattemyndigheten. Bland de intervjuade diskuteras det mycket kring att det inte är några problem med att göra en enkel sammanställning, men att det samtidigt är viktigt att inte skriva under det som skickas in till skattemyndigheten. Eftersom revisorn inte skriver under kan det leda till att denne inte är lika försiktig med vad denne får göra, för att det utåt sett visar en fasad som inte tyder på en beroendesituation. Ett alternativ skulle kunna vara att revisorn är tvungen att skriva under dennes sammanställning för att öka medvetandet om vilka uppgifter som har behandlats. Samtidigt kan underskriften tolkas som att uppgifterna som lämnas in är korrekta, vilket leder till ett partställningshot.

En av de intervjuade poängterar att det finns risk för ett självgranskningshot eftersom det som sammanställs och skickas in kan leda till förändrad skatteskuld som revisorn i ett senare skede är tvungen att ta ställning till. Samtidigt menar denne att uppgiften ändå kan genomföras om kunden tar allt ansvar för att uppgifterna är korrekta. Även om det är klienten som skriver under kan det tänkas att klienten litar på att revisorns sammanställning är korrekt, då klienten kanske inte är lika kunnig inom området, vilket är tänkbart eftersom att klienten har bett om revisorns hjälp vid sammanställningen. Det finns risk för att revisorerna undkommer en del av sitt ansvar genom att låta klienterna skriva under det de har sammanställt. Utåt sett rubbas inte revisorn oberoende, men däremot kan klienten missuppfatta revisorns roll i sammanställningen. För att undvika att antingen klienten eller revisorn ska ta fullt ansvar för den inskickade sammanställningen skulle både revisorn och klienten kunna skriva under, så att även revisorn får ta ansvar för sammanställningens utformning

Även i dessa situationer kan det vara svårt att veta vart gränsdragningen går, som det har nämnts tidigare kan det vara svårt att applicera tidigare praxis eftersom det ofta handlar om speciella situationer. Samtidigt som det inte känns rättvist att det inte finns tydliga riktlinjer för vad en revisor får göra, kan det vara svårt att författa sådana anvisningar.

5 SAMMANFATTANDE SLUTSATSER

I detta avsnitt presenteras en sammanställning av de slutsatser som dragits utifrån undersökningens resultat.

En revisor bör undvika enskilda transaktioner med en klient för att det utåt sett kan verka som att revisorn gynnas. Det finns dessutom stor risk för att en avtalspart är partisk i en förhandling, det kan därmed vara svårt för revisorn att avgöra vart gränserna går för marknadsmässiga villkor. Genom att utgå från att inte ingå i ett handelsavtal med en klient, med undantag för särskilda förhållanden, anser vi att en revisor kan bibehålla den kritiska granskningen av avtalsvillkoret och därmed minska hotet mot egenintresset. När det gäller partställningshotet försöker revisorer undvika detta genom att låta klienten skriva under sammanställningar som har utförts av revisorn. Om istället både klienten och revisorn skriver under sammanställningen som skickas till skattemyndigheterna så får båda parterna ta ansvar för vad som har sammanställts, med detta så slipper klienten ta ansvar för en revisors felaktigheter.

Om en revisor innehaft ett uppdrag i en lång följd av år finns det risk för vänskapshot i form av slentrian, vilket innebär att revisorn inte lika kritiskt granskar vissa rutiner. Genom att ha rotation bland medarbetarna skulle detta kunna undvikas, med risk för att revisorn inte kan utnyttja det uppbyggda förtroendet fullt ut. En annan situation som kan framkalla ett vänskapshot är tidigare anställning hos klienten, i och med att någon slags relation bildas mellan revisorn och sina tidigare medarbetare. Samma situation kan även aktualisera ett självgranskningshot, där praxis idag rekommenderar att tre år förflutit sedan anställningen. Denna rekommendation borde istället utvecklas och anpassas till revisorns tidigare ställning och arbetsperiod.

Analysmodellen ska vara ett verktyg för att uppmärksamma revisorer om hot mot oberoendet i vissa situationer. Eftersom det inte finns tydliga gränsdragningar om vad en revisor får göra leder det till att denne får utgå ifrån egna värderingar. Analysmodellen kan uppfattas som sträng, och teoretiskt sett kan modellen följas fullt ut, men i praktiken behövs den ibland mjukas upp. Avseende skrämshot visar undersökningen att revisorns tröskel ligger högre än lagstiftarens. Lagstiftaren anser att det räcker med att revisorn känner obehag inför klienten, medan revisorerna anser att det krävs regelrätta hot för att uppdraget ska upphöra. När det gäller både egenintressehot och vänskapshot så finns det även här ett gap mellan lag och praxis samt revisorernas verklighet, revisorn anser att denne får göra mer än vad som rekommenderas. När det gäller självgranskningshotet tolkar revisorerna lagen efter sina egna värderingar, och anpassar

sitt handlande därefter. Vidare stämmer praxis och lag om partställningshotet överens med revisorernas uppfattning om vad de får göra.

Slutligen kan det sägas att revisorer är beroende i vissa situationer, men samtidigt kan det vara svårt att vara helt oberoende i alla hänseenden. Det är i varje enskild situation upp till revisorn att avgöra om ett hot föreligger, det hänger därmed ett stort ansvar på revisorn. Modellens syfte är att påminna revisorn om vilka områden som denne borde ta hänsyn till. I slutändan handlar det dock om revisorns egna värderingar, vilket gör att det kan ifrågasättas i vilken utsträckning modellen egentligen fungerar som ett hjälpmedel.

5.1 FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING

Eftersom det är sju revisorer av runt 4 000 som har ingått i undersökningen kan det vara svårt att dra generella slutsatser, istället kan resultaten ses som indikationer på hur revisorer ser på sitt oberoende och ligga till grund för en framtida större undersökning. Den mer omfattande undersökningen bör även inkludera fler mindre revisionsbyråer, då vi tror att de ställs inför större problematik vid fastställandet av oberoendet. Desto färre anställda på en byrå desto fler uppgifter får en enskild revisor utreda, hur hanterar revisorerna detta? En liknande problematik kan en revisor ställas inför om denne verkar i en småstad, där ”alla känner alla”, hur undviker denne bland annat vänskapshotet?

Det skulle även vara intressant att göra en större undersökning som omfattar klienter till revisorer för att kartlägga vad klienterna egentligen får hjälp med av sin revisor, och vad dessa förväntar sig. Ett område inom revisorns oberoende som inte har kartlagts i lika stor utsträckning som analysmodellens fem områden som har behandlats i denna undersökning är generalklausulen som beskrivs i revisorslagen § 21. Vad som egentligen omfattas av detta stycke, hur revisorer uppfattar regleringen och om det senare har skapats någon praxis inom området.

KÄLLFÖRTECKNING

TRYCKTA KÄLLOR

Berlin, S. (1978). ”Revisors oberoende”. Publ. i Balans nr 9. S. 19-21.

Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende – Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Göteborg: Iustus Förlag

FAR (2003). *FARs samlingsvolym 2003 del II*. Avesta: FAR förlag AB

Jacobsen, D. I. (2002). Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen. Lund: Studentlitteratur.

Sjökvist, P-J. & Stillberg, M. (2003). Oberoende revisor- är det möjligt? Magisteruppsats. Uppsala. Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala universitet.

SOU 1999:43 (1999). *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*. Stockholm: Fakta Info Direkt

SRS, Svenska Revisorsamfundet (2003). *Vägledning för revisorer – Analysmodellen*. Stockholm: Revisorsamfundet SRS Service AB

MUNTLIGA KÄLLOR

Gröjer, J-E. Telefonsamtal 2006-04-12.

Representant från revisorsnämnden. Telefonsamtal 2006-04-19.

Revisor. Intervju 2006-04-26 kl 13.00 – 13.45. (R5)

Revisor. Intervju 2006-04-27 kl 10.00 – 10.45. (R2)

Revisor. Intervju 2006-04-27 kl 14.30 – 15.15. (R3)

Revisor. Intervju 2006-04-28 kl 10.00 – 10.45. (R6)

Revisor. Intervju 2006-04-28 kl 13.00 – 13.45. (R7)

Revisor. Intervju 2006-04-28 kl 14.00 – 14.45. (R4)

Revisor. Intervju 2006-05-02 kl 13.00 – 13.45. (R1)

Wallerstedt, E. Telefonsamtal 2006-04-12.

NÄTREFERENSER

FAR, www.far.se (2006-06-03), startsida

Nationalencyklopedin, http://www.ne.se.ezproxy.its.uu.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=286878&i_word=presumption (2006-06-03), sökord: presumption

Notisum, <http://www.notisum.se/index2.asp?iParentMenuID=236&iMenuID=314&iMiddleID=285&top=1&sTemplate=/template/index.asp> (2006-05-04), sökord: Aktiebolagslagen

Revisorsnämnden, <http://www.rn.se/inforam.htm> (2006-05-11)

BILAGOR

BILAGA 1, UNDERLAG FÖR CASE

Denna undersökning är helt konfidentiell vilket innebär att inga enskilda namn eller företag kommer att nämnas i uppsatsen och du får när som helst avbryta detta test om så önskas. När du löser uppgifterna försök då gärna att göra bedömningar som om det vore en situation i ditt vardagliga arbete.

SITUATION A:

Nedan presenteras en fiktiv situation vilket innebär att alla omständigheter inte kan beaktas, därför ber vi dig att endast ta hänsyn till den information som presenteras i detta fall.

Företaget Mer kläder är ett ägarlett företag med 14 anställda som säljer moderiktiga barn-, dam- och herrkläder. Företaget ägs fortfarande av grundaren och har funnits i 15 år. Företaget har en god lönsamhet och ligger i de centrala delarna av Storstaden. Du som revisor känner till företaget väl eftersom att du regelbundet handlar kläder hos dem, både till dig själv och till din familj.

Det som vi är intresserade av att veta är om du anser att situationen ovan bryter mot något av de nedan nämnda hoten samt en kort motivering till din bedömning. Skriv gärna ner ställningstaganden på vardera hot även om du anser att hot inte föreligger. Slutligen vill vi att du ska ställa dig frågan om du skulle revidera detta företag. Vid brist på utrymme har du möjlighet att komplettera ditt/dina svar under rubriken ev. tillägg.

Egenintressehot: _____

Självgranskningshot: _____

Partsställningshot: _____

Vänskapshot: _____

Skrämselhot: _____

Skulle du acceptera eller avböja detta revisionsuppdrag? _____

Ev. tillägg: _____

SITUATION B:

Nedan presenteras ännu en fiktiv situation, därför ber vi dig att endast ta hänsyn till den information som presenteras i detta fall. Övrig information som framkommit i tidigare fall ska inte beaktas här.

Företaget Matbutiken är en välsorterad mataffär med 40 anställda. Företaget har funnits i 30 år och leds av ägaren som även är butikens grundare. Butiken är lokaliserad i Mellanstaden och har gått lite sämre än väntat de senaste åren. Du har varit revisor i företaget i 9 år och har nu god kännedom om företagens verksamhet.

Det som vi är intresserade av att veta är om du anser att situationen ovan bryter mot något av de nedan nämnda hoten samt en kort motivering till din bedömning. Skriv gärna ner ställningstaganden på vardera hot även om du anser att hot inte föreligger. Slutligen vill vi att du ska ställa dig frågan om du skulle fortsätta att revidera detta företag. Vid brist på utrymme har du möjlighet att komplettera ditt/dina svar under rubriken ev. tillägg.

Egenintressehot: _____

Självgranskningshot: _____

Partsställningshot: _____

Vänskapsshot: _____

Skrämselhot: _____

Skulle du acceptera eller avböja att fullfölja detta revisionsuppdrag?_____

Ev. tillägg:_____

SITUATION C:

Nedan presenteras ännu en fiktiv situation, därför ber vi dig att endast ta hänsyn till den information som presenteras i detta fall. Övrig information som framkommit i tidigare fall ska inte beaktas här.

Företaget Tidningsnytt är ett ägarlett företag med 50 anställda och ger ut en skvallertidning en gång i månaden. Företaget ägs fortfarande av grundaren och har funnits i 12 år. Företaget har en god lönsamhet och ligger i de centrala delarna av Mellanstaden. När du i augusti kommer till företaget för att granska verksamheten uppmärksammar du ett felaktigt tillvägagångssätt när det gäller bokföring av lager. Du har även upptäckt andra omständigheter som du anser bör åtgärdas och presenterar detta för din klient. Klienten är väldigt skeptisk till dessa omständigheter och ifrågasätter därför ditt arbete och slutsatser.

Det som vi är intresserade av att veta är om du anser att situationen ovan bryter mot något av de nedan nämnda hoten samt en kort motivering till din bedömning. Skriv gärna ner ställningstaganden på vardera hot även om du anser att hot inte föreligger. Slutligen vill vi att du ska ställa dig frågan om du skulle fortsätta att revidera detta företag. Vid brist på utrymme har du möjlighet att komplettera ditt/dina svar under rubriken ev. tillägg.

Egenintressehot: _____

Självgranskningshot: _____

Partsställningshot: _____

Vänkskapshot: _____

Skrämselhot: _____

Skulle du acceptera eller avböja att fullfölja detta revisionsuppdrag? _____

Ev. tillägg: _____

SITUATION D:

Nedan presenteras ännu en fiktiv situation, därför ber vi dig att endast ta hänsyn till den information som presenteras i detta fall. Övrig information som framkommit i tidigare fall ska inte beaktas här.

Företaget Grönskog är en ägarledd blomsterbutik med 200 anställda som specialiserar sig på snittblommor från Vallentuna. Företaget ägs fortfarande av grundaren och har funnits i 20 år. Företaget har de senaste åren haft en stabil ekonomi och ligger i utkanten av Storstaden.

Du känner till företaget sedan tidigare eftersom att du för 2 år sedan jobbade extra på Grönskog parallellt med studierna, och fick då arbeta med enklare arbetsuppgifter såsom att vattna blommor och städa. Du arbetade på företaget i cirka en månad och trivdes väldigt bra på arbetsplatsen och med de anställda.

Det som vi är intresserade av att veta är om du anser att situationen ovan bryter mot något av de nedan nämnda hoten samt en kort motivering till din bedömning. Skriv gärna ner ställningstaganden på vardera hot även om du anser att hot inte föreligger. Slutligen vill vi att du ska ställa dig frågan om du skulle revidera detta företag. Vid brist på utrymme har du möjlighet att komplettera ditt/dina svar under rubriken ev. tillägg.

Egenintressehot: _____

Självgranskningshot: _____

Partsställningshot: _____

Vänskapshot: _____

Skrämselhot: _____

Skulle du acceptera eller avböja att fullfölja detta revisionsuppdrag? _____

Ev. tillägg: _____

SITUATION E:

Nedan presenteras ännu en fiktiv situation, därför ber vi dig att endast ta hänsyn till den information som presenteras i detta fall. Övrig information som framkommit i tidigare fall ska inte beaktas här.

Dator.nu är ett företag som säljer högteknologiska datorer och tillbehör med 2 anställda och ägs av de anställda. Företaget har funnits i 2 år och har sin butik i Småstaden. På en förfrågan sammanställer och skickar du in information rörande verksamheten till skattemyndigheten för revisionsklientens räkning.

Det som vi är intresserade av att veta är om du anser att situationen ovan bryter mot något av de nedan nämnda hoten samt en kort motivering till din bedömning. Skriv gärna ner ställningstaganden på vardera hot även om du anser att hot inte föreligger. Slutligen vill vi att du ska ställa dig frågan om du skulle fortsätta att revidera detta företag. Vid brist på utrymme har du möjlighet att komplettera ditt/dina svar under rubriken ev. tillägg.

Egenintressehot: _____

Självgranskningshot: _____

Partsställningshot: _____

Vänskapsshot: _____

Skrämselhot: _____

Skulle du acceptera eller avböja att fullfölja detta revisionsuppdrag? _____

Ev. tillägg: _____

TACK FÖR DIN MEDVERKAN!