

HÖGSKOLAN
KRISTIANSTAD

Kandidatuppsats
Institutionen för ekonomi

Vt 2005

Revisorns Beroende Av Ett Orubbat Oberoende

Författare:
Åsa Karlsson
Camilla Björck

Handledare:
Leif Holmberg
Nils-Gunnar Rudenstam

Abstract

This essay is about how four chosen auditors from different firms of auditors, judge discipline matters from the auditor independence in his profession. In the basis of the interview there are room for valuation of the matters on a scale from one to seven. Further has each chosen auditor been able to comment their judgement. In the theory section we describe the principal-agent theory which is the basis of our analysis. We also introduce the General Corporation Act, laws of the Auditors and the rules and regulation of FAR. The results we have seen in our analysis are that the valuations of the auditors' independence are remarkably varying. The comments about the offences agree, but when it comes to the valuation of the auditors' independence there are great digressions in the result from the scale markings.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	3
1.1 Bakgrund	3
1.2 Problemområde	4
1.3 Problemformulering	4
1.4 Syfte	5
1.5 Avgränsning	5
1.6 Disposition av uppsatsen	5
2. METOD	7
2.1 Ämnesval	7
2.2 Litteratursökning	7
2.3 Undersökningsmetod	8
2.4 Reliabilitet	9
2.5 Validitet	9
3. TEORI	10
3.1 Agentteorin	10
3.2 Revisorns roll	11
3.3 Varför revision	11
3.4 Lagstiftning	11
3.4.1 Revisorslagen (2001:883)	12
3.4.2 Aktiebolagslagen (1975:1385)	12
3.5 Revisorsnämnden	12
3.6 FAR:s analysmodell av revisorns oberoende	13
3.6.1 Anvisningar till FAR:s analysmodell av revisorns oberoende	15
3.7 Tolkning av begreppet revisorns oberoende	16
4. EMPIRIRISKA OBSERVATIONER	18
4.1 Inledning	18
4.2 Ömsesidig verksamhet	18
4.3 Direkt arbetsrelation	20

4.4 Indirekt arbetsrelation.....	22
4.5 Indirekt arbetsrelation.....	24
4.6 Ömsesidig kontrollfunktion.....	26
5. ANALYS.....	28
5.1 Ärende 1	28
5.2 Ärende 2	29
5.3 Ärende 3	30
5.4 Ärende 4	30
5.5 Ärende 5	31
5.6 Sammanfattande analys av revisorernas bedömningar.....	31
6. SLUTSATSER OCH REFLEKTIONER.....	34
6.1 Slutsatser.....	34
6.2 Egna reflektioner.....	35
6.3 Förslag till vidare studier.....	35
7. SAMMANFATTNING.....	36
KÄLLFÖRTECKNING.....	37

BILAGOR

Bilaga 1 Revisorslagen (2001:883)

Bilaga 2 Aktiebolagslagen (1975:1385)

Bilaga 3 Följebrev

Bilaga 4 Intervjuunderlag

1. INLEDNING

I detta kapitel presenterar vi bakgrunden till arbetet och förklarar syftet. Kapitlet innefattar även problemdiskussion, avgränsningar och disposition av uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Revisorer har som yrkesuppgift att granska ekonomisk information. Enligt Aktiebolagslagen (1975:1385) måste alla registrerade aktiebolag granskas av en eller flera revisorer, dessa måste i sin tur vara godkända eller auktoriserade. Revisorns uppgift är att ge ägarna en rättvisande bild av bolagets ekonomiska situation. Även intressenter som kreditgivare, borgenärer, kunder, anställda, leverantörer med flera har ett stort intresse av att bolaget följer de ekonomiska mål som är beslutade och att företaget drivs på ett tillförlitligt sätt.

För att kunna genomföra en revision enligt god redovisningssed bör det finnas ett starkt förtroende mellan revisorn och bolaget. Detta förtroende grundar sig på revisorns oberoende. Alla revisionsbyråer måste enligt lagen, ha väl fungerande rutiner för att revisorernas oberoende inte ska rubbas (Dagens Nyheter, 2004-10-06).

En händelse som fortfarande är aktuell är Skandia affären. Detta är en härva som väl insatta och kompetenta personer har svårt att få grepp om. I denna affär har revisorernas oberoende starkt ifrågasatts av ägarna och Olof Sandström skriver i Dagens Industri, 2004-11-10 att Revisorsnämnden slår fast att ”revisorerna kan inte hållas ansvariga för eventuella oegentligheter inom Skandiakoncernen”. Med detta utslag friar Revisorsnämnden Skandias revisorer och menar att de brister som funnits inte varit tillräckligt allvarliga för att leda till disciplinära åtgärder. Detta utslag har väckt vårt intresse för det mer generella problemet: Hur hanterar revisorer sitt oberoende?

1.2 Problemområde

Revisorsnämnden är en tillsynsmyndighet för Sveriges godkända och auktoriserade revisorer samt revisionsbolag. Denna nämnd behandlar anmälningar mot revisorer angående exempelvis oberoendet och kan utdöma olika steg av disciplinära åtgärder som erinran, varning, straffavgift och upphävande av godkännande eller auktorisation som revisor. (www.revisorsnamnden.se)

I tidningarna Balans år 2004 behandlas revisorns oberoende i ett antal artiklar. På Revisorsnämndens hemsida återfinns ytterligare material i samma ämne.

Inom revisionsområdet är regelverket ständigt föremål för översyn. Från och med år 2004 gäller en ny revisionsstandard för bolagsstyrning i Sverige och (Föreningen för revisionsbyråbranschen) FAR 2004, har givit ut skriften ”Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet” (Thorell, Balans 2004 nr 4) som ett resultat av den nya lagen inom ramen för sin yrkesetiska reglering. Även EU:s rekommendation om revisorers oberoende ingår i dessa regler.

När det gäller revisorns oberoende finns förslag från Revisorsnämnden med begränsningar för revisorn vid rådgivning. Detta innebär att revisorn inför varje uppdrag ska pröva om det kan finnas omständigheter som skulle kunna rubba förtroendet vid rådgivning. Revisorsnämndens tidigare chef Christer Lefrell säger att han ”alltid har hävdats att man helt enkelt bör förbjuda rådgivning till revisionsklienter, och nu är utvecklingen på väg dit”. Även Revisornämndens chefsjurist Per Eskilsson menar att den nya revisorslagen innebär en skärpning av kraven (Wennberg, Balans 2004 nr 8-9). Med utgångspunkt från FAR:s analysmodell bör prövningen ske av revisorns oberoende i förhållande till de fem olika hoten: egenintressehotet, självgranskningshotet, partsställningshotet, vänskapshotet och skrämselhotet.

1.3 Problem och syfte

I FAR:s framtagna analysmodell ska revisorer, för att undvika hot som kan påverka förtroendet i förhållande till klienterna, kontrollera sitt oberoende. Enligt god revisorssed måste revisorn noga dokumentera detta. Vårt syfte är att beskriva hur revisorer själva ser på sitt föreskrivna oberoende i praktiken.

1.4 Avgränsning

Vi har begränsat vårt arbete till att intervjua fyra revisorer om deras bedömning av fem olika disciplinärenden hämtade från Revisorsnämnden. De revisorer vi intervjuat är godkända eller auktoriserade revisorer, som alla har mer än tio års erfarenhet inom branschen.

Vi redovisar inte vad Revisorsnämnden utdelat för disciplinära åtgärder i de ärenden vi presenterar, då vi inte ska relatera till detta i analysen, som istället syftar till att göra en jämförelse mellan de olika revisorernas bedömningar.

1.5 Disposition av uppsatsen

Dispositionen visar strukturen av uppsatsens uppbyggnad och en kort presentation av varje kapitel.

Kapitel 1. Inledning

Här presenteras introduktion av bakgrunden till vårt arbete, problemområde, problemformulering, syfte och avgränsningar.

Kapitel 2. Metod

Beskrivning av arbetets genomförande och varför vi valt att göra på visst sätt samt hur informationsinsamlingen utförts behandlas i detta kapitel. Genomgående i uppsatsen har vi valt att kalla revisorn för ”han”, vilket inte får tolkas som om dessa personer alltid är män utan givet även kvinnor. I benämningen revisor menar vi en godkänd eller auktoriserad revisor.

Kapitel 3. Teori

Här redovisas agentteorin som är relevant för vårt arbete. Vi använder oss av FAR:s analysmodell, lagar och rekommendationer samt övrig litteratur som fokuserar på vår problemformulering. I detta kapitel redogör vi även för olika tolkningar av begreppet revisorns oberoende.

Kapitel 4. Empiriska observationer

I detta kapitel presenterar vi en förkortad version av fem disciplinärenden från Revisorsnämnden som ligger till grund för vårt intervjuunderlag. Vi redovisar i samband med dessa hur de revisorer som vi intervjuat kommenterar varje ärende.

Kapitel 5. Analys

I detta kapitel analyserar vi hur revisorerna ser på sitt oberoende i yrkesrollen utifrån agentteorin och FAR:s analysmodell. Vi analyserar först varje ärende för sig och gör sedan en sammanfattande analys av revisorernas bedömningar.

Kapitel 6. Slutsatser och reflektioner

Här diskuterar vi vad vi kommit fram till i vår uppsats och redogör för hur revisorer själva ser på oberoendet i praktiken. Vi presenterar även vårt eget ställningstagande i frågan.

Kapitel 7. Sammanfattning

Här har vi sammanställt resultatet av vår uppsats.

2. METOD

I detta kapitel beskriver vi de olika metoder vi valt för vårt arbete och hur vi gått till väga samt varför vi gjort på visst sätt.

2.1 Ämnesval

I vår presentation av ämnesval inför uppsatsskrivningen framkom det att man tidigare hade skrivit ett flertal uppsatser om det problem vi tänkt undersöka. Därmed blev vi tilldelade att skriva om ett ämne, vilket vi tyvärr fyra veckor och flera handläggartreffar senare, upptäckte att vi saknade tillräcklig kunskap inom.

Med detta faktum fick vi göra en ”omstart” i vårt arbete och valde ett område som hade mer anknytning till vår utbildning. Eftersom vi bytte ämne fick vi också nya handledare som hjälpte oss att, på ett mycket inspirerande och professionellt sätt, genomföra vår nya uppsats.

Vi är studerande vid revisorsprogrammet och vårt intresse föll på att fördjupa oss i en uppsats om revisorsrollen. Revisorns yrkesroll är mycket omdebatterad i massmedia beroende på stora skandaler som uppstått till exempel Enron, Worldcom, Skandia och Prosolvias. Framförallt har oberoendet diskuterats. Vi vill fokusera på en analys av hur revisorerna själva ser på sitt oberoende.

2.2 Litteratursökning

Efter att ha valt detta ämne började vi leta efter aktuella intressanta artiklar. För att finna dessa sökte vi framförallt i olika databaser och i tidskriften Balans som är revisorernas branschtidning. Vi har även läst ett antal böcker som behandlar ämnet. För att finna situationer där revisorn blivit tillrättavisad för att ha handlat oberoende använde vi oss av Revisorsnämndens hemsida, där finns ärende från 2001-2004 där revisorer tilldelats disciplinära åtgärder. Vi studerade alla ärendena för att se vilka vi kunde använda i vår undersökning. Här fann vi även information om revisorsnämndens verksamhet.

2.3 Undersökningsmetod

För att komma fram till valet av undersökningsmetod har vi genom den inledande litteraturstudien ansett att en kvalitativ undersökning skulle ge oss den mest relevanta informationen. Vi var intresserade av hur revisorer såg på sitt oberoende och kom fram till att en intervju skulle vara lämplig. Vi ställde oss frågande till vad vi kunde förvänta oss att få för svar även om respondenten svarar anonymt, eftersom det är lagstiftat om revisorns oberoende. Efter mycket övervägande valde vi att sammanställa ett intervjuunderlag genom att välja ut fem fall hämtade från Revisorsnämndens disciplinärende och sedan be några revisorer värdera dessa fall efter en skala från ”ringa” till ”grov” förseelse. Vi redovisar inte utfallet av Revisorsnämndens disciplinära åtgärd, då detta hade riskerat att uppfattas som en mall för vad som är rätt eller fel svar.

Urvalet av fall gjordes genom att vi plockade ut alla SUT-ärende (Systematiskt Uppsökande Tillsyn) från Revisorsnämnden och kategoriserade dessa med utgångspunkt i att ärendena skulle representera olika grader av förseelser med avseende på revisorns oberoende. I nästa steg valde vi slumpmässigt ett ärende från varje kategori. De utvalda fallen förkortade vi ner och sammanställde till ett intervju underlag. I samband med varje fall, har vi en svarskala från ett till sju, där ett motsvarade en ringa förseelse och sju en grov förseelse.

Vi valde ut sju revisorer genom kriterier som vi ansåg var av betydelse och relevanta för vårt arbete. Grunden är att revisorerna har mer än tio års erfarenhet inom yrket och är inte nyutexaminerade, då dessa kan ha brist på erfarenhet av arbetsmoral. (Corvellec Hervé, Holmberg Leif, 2004) De revisorer som vi valde ut kommer alla från olika revisionsbyråer, och har varierande erfarenhet av stora och små byråer. Vi använde oss av ”kontakter” för att få veta vilka revisorer som skulle kunna tänka sig att medverka i vår undersökning. Vi skickade ut intervjuunderlaget tillsammans med ett följebrev där vi presenterade vårt syfte med undersökningen. Därefter ringde vi för att boka tid till en intervju. Av de sju revisorer som vi skickade intervjuunderlaget till, hade endast fyra möjlighet att ställa upp på intervju. Det är dessa fyra intervjuer som ligger till grund för vår uppsats. En av de revisorer som inte hade möjlighet till intervju, bedömde ändå

fallen med markeringar i sifferskalan. Då vi inte hade några kommentarer från denna revisor, ansåg vi att tolkning av hans svar inte var möjlig och därför redovisar vi inte dessa i vår uppsats.

Ärendena från Revisorsnämnden har kommenterats av revisorerna och bedömningen av graden av förseelse presenterats. Utifrån de empiriska observationerna har vi sammanställt svaren från intervjuunderlagen, som vi presenterar i tabellform och tillhörande kommentarer. Dessa analyserar vi genom att se om det finns skillnader mellan de olika svaren från revisorerna. Slutligen knyter vi samman resultaten av vår undersökning och i slutsatsen förklarar vad vi kommit fram till utifrån vår frågeställning.

2.4 Reliabilitet

Reliabilitet handlar om i vilken grad ett undersökningsresultat kan upprepas om studien läggs upp på ett identiskt eller likartat sätt. Vid genomförandet av våra intervjuer har vi i förväg delgivit revisorn vårt intervjuunderlag, för att han ska ha möjlighet att förbereda sina svar innan vi träffas. Under intervjun har han sedan haft möjlighet att fråga om något varit oklart och vi har kunnat ställa följdfrågor. Detta bidrar till en hög reliabilitet.

2.5 Validitet

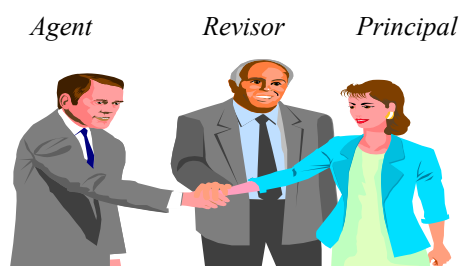
Man kan definiera validitet som i vilken grad du mätt det du avsåg att mäta. Det handlar om trovärdighet, hur väl undersökningen och dess resultat överensstämmer med verkligheten. Då vi utifrån datainsamling av Revisorsnämndens disciplinärende, lagar och praxis har utformat vår undersökning och genom att de revisorer vi intervjuat har haft möjlighet att förbereda sig väl, har vi fått tillförlitlig information. Vi har fått en relevant bild av hur de tillfrågade revisorerna graderar revisorns oberoende vilket ger undersökningen hög validitet. Vad vi däremot inte kan utläsa av informationen är om de själva i sin yrkesroll lever upp till sina egna värderingar.

3. TEORI

I följande kapitel kommer vi att redogöra för de teorier vi utgått från och knutit an till i vårt arbete. Detta utmynnar i en tolkning av revisorns oberoende.

3.1 Agentteorin

Agentteorin utvecklades under 1970-talet för att analysera relationen mellan ägare och företagsledningen. Idag har den kommit att användas för att minska risken att resurser missbrukas och till att förstå relationen mellan två aktörer, där den ene är principal som vill ha ett arbete utfört och den andre är agent som är beredd att utföra arbetet. Relationerna är konfliktartade menar Dunn (1996), vilket innebär att agenten försöker öka sin nytta på principalens bekostnad. Agentteorin visar att revision är ett verktyg för att minska misstron och grundläggande för detta är att ett förtroende byggs upp. Principaler är oftast investerarna och dessa lämnar över till agenterna vilket kan innebära att viss misstro kan uppstå och det är här som det ställs krav på revisorernas oberoende. Oftast har agenten mer information än principalen och den som har mest information har övertaget vilket innebär större risk för agenten medan principalen sprider sina risker. Olika riskspridningar kan ge upphov till konflikter mellan agent och principal (Dunn 1996, Scott 2003).



Revisorn skall vara oberoende, vilket kan preciseras i fyra krav som; hög integritet, leverera objektiva iakttagelser, vara opartisk och självständig. Revisorn står själv för slutsatserna om han är opartisk genom att kontrollera mot FAR:s analysmodell av revisorns oberoende som består av: lagreglering, självreglering, vänskapshot och skrämshot (Dunn 1996, Scott 2003).

3.2 Revisorns roll

En revisor arbetar med revision och redovisningsfrågor. Det finns olika former av revisorer som auktoriserad-, godkänd- och lekmannarevisor. En revisor har oftast olika roller men som vald revisor i ett aktiebolag innebär det att man gör revision och lämnar en revisionsberättelse. Ägarna på en bolagsstämma utser revisorn. Det är även vanligt att revisorn ger råd. Vid rådgivning är det viktigt att revisorns opartiskhet och självständighet inte äventyras. (FAR 2004, kap 7 sida 112). Revisorn kan vara granskare och rådgivare men får aldrig vara med och fatta beslut vilket kan innebära risker att förtroendet rubbas.

3.3 Varför revision

Revision innebär att man oberoende kritiskt granskar, bedömer och uttalar sig om årsredovisning, förvaltning och bokföring för att ge en rättvisande bild av företaget. Revisionen har inte till syfte att hindra eller upptäcka oegentligheter utan revisorn skall bedöma riskerna för eventuella oegentligheter.

I prop.1997/98:99 ”Aktiebolagets organisation” skriver regeringen följande om lagens uttryck ”god revisionsd”:

”Det kunde naturligtvis övervägas att lagfästa vissa av de mera grundläggande normerna för god revisionsd. Mot detta talar att sådana lagfästa regler under alla förhållanden skulle behöva fyllas ut av och kompletteras med gällande uppfattning om god revisionsd. Om vissa normer lagfästs, riskerar man att revisorns granskning begränsas, eftersom en reglering skulle kunna föranleda motsatsslut. Övervägande skäl talar därför för att – liksom på redovisningens område (jfr prop. 1995/96:10 del 1 s.187f) – behålla ett system med ramlagstiftning som ålägger revisorn att vid sin granskning iaktta god revisionsd. Inom dessa ramar bör det sedan ankomma på revisorsorganisationerna och Revisornämnden att genom rekommendationer och yttranden lämna närmare vägledning angående omfattningen av revisorns granskning. Det bör dock framhållas att denna lagstiftningsteknik inte innebär att den slutliga tolkningen av innebörden av god revisionsd överlämnas till revisorsorganisationerna. Det kommer alltid ytterst att vara en uppgift för domstolarna att avgör vad som i det enskilda fallet utgör god revisionsd.”

3.4 Lagstiftning

Under denna punkt presenterar vi lagstiftningen som berör revisorns oberoende. Vi har bifogat som bilaga utdrag ur Revisorslagen (2001:883) och Aktiebolagslagen (1975:1385). I Revisorslagen hänvisar vi till 11 §, 20-24 §§ och 32 § och i Aktiebolagslagen 10 kap 16 § och 17 §.

3.4.1 Revisorslagen (2001:883)

I Revisorslagen 20 § tydliggör lagen revisorns skyldighet att han ska vara objektiv i sina revisionsuppdrag och säkerställa sitt oberoende genom sin opartiskhet, självständighet och objektivitet. Man kan kort säga att revisorn ska utföra revisionsuppdrag så att oberoendet inte rubbas. I 21 § framkommer också tydligt att revisorn ska kontrollera sitt oberoende och avböja uppdraget om det finns något som antyder att hans oberoende ifrågasätts.

Om revisorn eller någon i hans revisionsgrupp har ekonomiskt intresse i den verksamhet man granskar ska han inte anta uppdraget. Detta gäller också om revisorn har nära personliga relationer med uppdragsgivaren eller någon i hans företagsledning. Har revisorn varit behjälplig i revisionsverksamheten genom att lämna råd angående exempelvis bokföringen, eller uppträtt till stöd för eller emot beslutsfattande i någon angelägenhet som rör verksamheten ska han avböja uppdraget. (Se bilaga 1)

3.4.2 Aktiebolagslagen (1975:1385)

Att reglera revisorns oberoende är svårt och man måste ibland ta hänsyn till situationen som har uppkommit i samband med analysen av oberoendet. En del av de lagar som reglerar revisorns oberoende och jäv återfinns i Aktiebolagslagen (ABL) 10 kap. 16 §. Dessa jävbestämmelser innebär att revisorn inte får vara delaktig i ett företags bokföring. Han får inte vara anställd av den han granskar eller ha lån hos klienten. Revisorn får inte heller vara gift, sambo eller nära släkt med sin klient. Om revisorn befarar att någon av dessa omständigheter föreligger så anses han som jävig och ska avsäga sig uppdraget som revisor för bolaget. (Se bilaga 2)

3.5 Revisorsnämnden

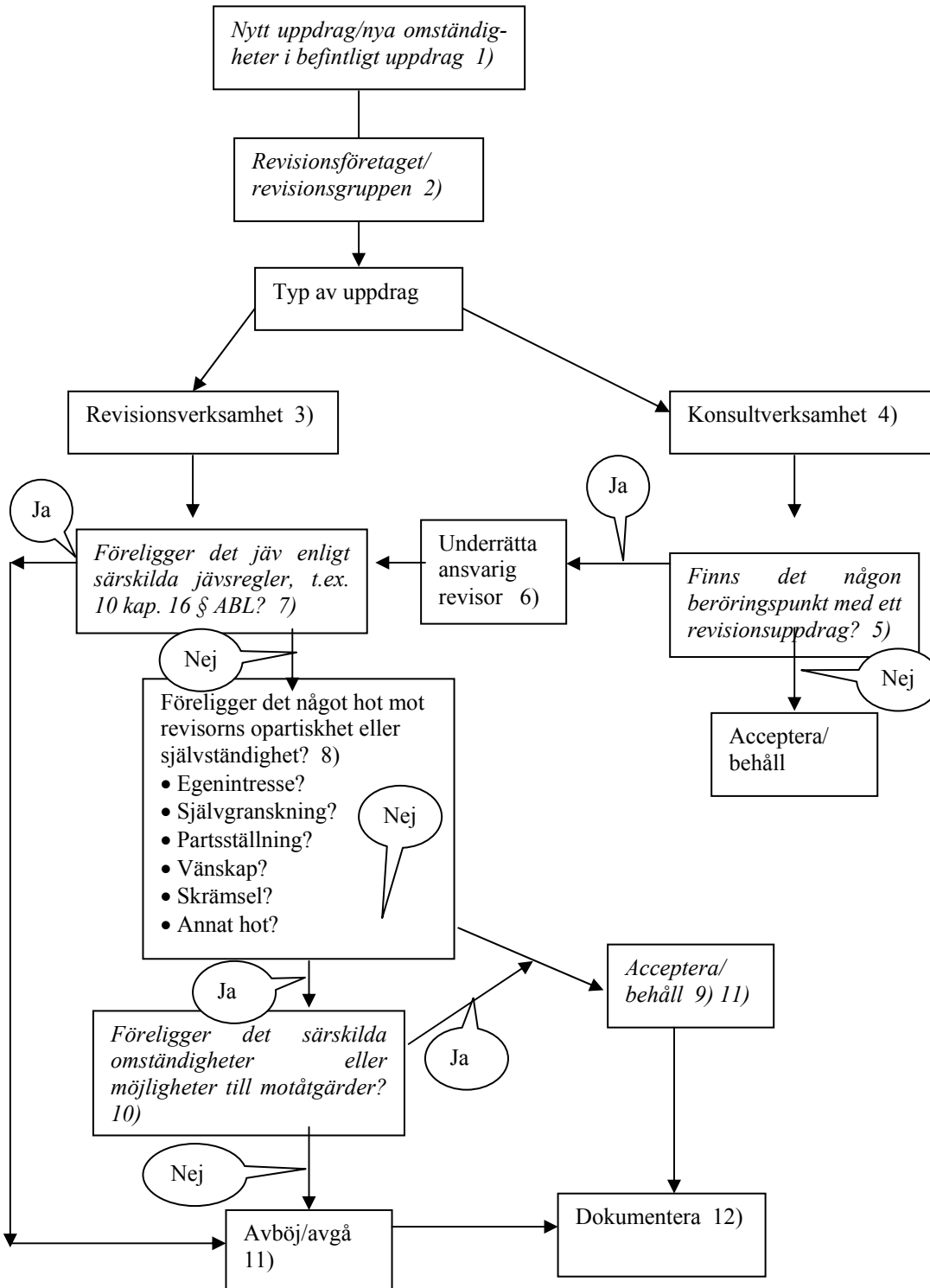
Revisorsnämndens uppgift är att examinera godkända och auktoriserade revisorer. Behovet av kvalificerade och oberoende revisorer är stort. Revisorsnämnden kontrollerar även att revisorer och revisionsbolag driver sådan verksamhet som uppfyller nämndens etiska krav, prövar frågor som rör disciplinära åtgärder, för även register över godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade

revisionsbolag. Att lämna information i frågor angående auktorisation av revisorer, registrering och även följa utvecklingen av nya nationella och internationella förhållanden som kan få betydelse för revisionen ingår i Revisorsnämndens uppgifter.

3.6 FAR:s analysmodell av revisorns oberoende

Utgångspunkten i FAR:s analysmodell är att en revisor ska avstå från ett uppdrag, eller en kombination av uppdrag, om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Sådana omständigheter kan vara *egenintressehot* där revisorn har ett eget ekonomiskt eller annat intresse i klientens verksamhet. Revisorn måste granska och ta ställning till sitt arbete och sina egna råd, exempelvis kan han inte sköta en klients bokföring och samtidigt vara revisor för dennes verksamhet. Ett annat hot är *partsställningshotet* där revisorn tar ställning för eller emot klienten i en förhandling, och framstår som kopplad till klienten. Vidare i *vänskapshotet/förtroendehotet* har revisorn starka personliga relationer till sin klient. Bjuds revisorn på lunch av sin klient? Ser vi till *skrämselhotet* kan detta innebära att revisorn ”kastas ut” om han är obekväm och inte gör som klienten säger och går därmed miste om arvodet. Detta får inte avskräcka revisorn från att göra en opartisk granskning av klientens verksamhet.

FAR:s analysmodell av revisorns oberoende



Figur 1, FAR:s analysmodell, FAR:s Revisionsbok 2004 sidan 87.

3.6.1 Anvisningar till FAR:s analysmodell av revisorns oberoende

I punkt 1 – 4 behandlas uppdragets utformning, alltså vilken typ av uppdrag man vill analysera, revisionsverksamhet/konsultverksamhet.

Punkt 5 – 6 visar att ett konsultuppdrag i ett pågående revisionsuppdrag kan vara av den karaktär att det föreligger risk för att revisorns oberoende påverkas. Finns det någon risk för detta måste fallet prövas i FAR:s analysmodell av revisorns oberoende. Revisorn måste själv göra prövningen eftersom det gäller hans egen opartiskhet i uppdraget.

Under punkten 7 behandlas jävsreglerna som är inskrivna i Aktiebolagslagen 10 kap 16 §. Om det föreligger jäv får personen inte väljas till revisor utan ska avböja uppdraget.

Under punkten 8 skall det prövas om risk för hot mot revisorns opartiskhet föreligger. Om inget hot eller någon risk föreligger så accepteras uppdraget enligt punkten 9.

I punkten 10 bedömer man styrkan av hoten mot revisorns opartiskhet. Det behöver inte innebära att man avböjer direkt utan kan prövas av en omdömesgill tredje man. Denne kan bedöma revisorns förmåga att på ett opartiskt sätt utföra uppdraget.

I punkten 12 gäller att information dokumenteras. Den information som revisorn finner väsentlig för att hans opartiskhet ska kunna bedömas i efterhand ska dokumenteras och då senast när revisionsberättelsen är färdigställd.

3.7 Tolkning av begreppet revisorns oberoende

En revisor ska vara oberoende av den han granskar, detta är av absolut avgörande betydelse och ett krav. De viktiga etiska reglerna för revisorer syftar till att försvara revisorers oberoende.

Enligt Cassel kan de regler och normer som styr revisorns oberoende tolkas ur flera aspekter. Enligt honom syftar reglerna om oberoendet till att juridiska, ekonomiska och sociala förhållanden skulle vara sådana att revisorn låter sina uttalanden få ett visst innehåll som skulle ge honom ekonomisk fördel. Vidare riskerar även revisorns iakttagelser att inte alltid vara helt objektiva. Vi människor är benägna att tolka det vi observerar i ljuset av vad vi önskar. Det är enklare att vara en oberoende iakttagare om man är likgiltig inför det som observeras (Cassel, 1996). ”En oberoende ideal revisor blir varken glad eller besviken när han avläser ett ekonomiskt resultat.” (Cassel, 1996 s.122)

Cassel menar att civilkurage är den mest avgörande aspekten av oberoendet och den svåraste. Han betonar även en allvarlig svaghet i reglerna för revisorns oberoende, nämligen att dessa är så fokuserade på ekonomi och juridik, snarare än på civilkuragets aspekter.

I EU:s åttonde bolagsdirektiv stadgas om krav på revisorers kompetens. Dessa kvalifikationskrav innebär personlig integritet och oberoende. Direktivet ställer krav på att revisorn skall vara oberoende, men det framgår inte några konkreta riktlinjer hur detta ska uppnås eller vad som avses. Det föreskrivs istället att medlemsstaterna ska reglera så att revisorer endast får utföra lagstadgad revision om de är oberoende enligt lagstiftningen i den delstat som revisionen utförs i. Konsekvenser av detta har blivit att revisorsfrågan behandlats olika i medlemsstaterna. Det pågår inom EU ett arbete med harmoniseringen av principerna för revisorns oberoende för att uppnå ett gemensamt ”etikindex” inom den europeiska unionen (SOU 1999:43).

I Sverige regleras oberoendet i FAR:s etikregler. Cassel beskriver dessa som det yttre oberoendet; det av omvärlden uppfattade oberoendet respektive det inre oberoendet; det av revisorn själv upplevda oberoendet.

FAR:s analysmodell syftar till att beskriva det inre oberoendet, då det bara är revisorn själv som kan bestämma hur han upplever de olika hoten. Han måste till exempel känna efter var hans personliga gräns går för hur nära vän han har blivit med sin klient, för att inte överträda vänskapshotet. Dessa överväganden beror på den enskilda revisorns etik och moral. (Corvellec Hervé, Holmberg Leif, 2004) Det är obligatoriskt för alla revisorer att pröva sitt oberoende mot FAR:s analysmodell och att dokumentera detta noga.

Revisorns oberoende regleras även i revisorslagen men ordet ”oberoende” används inte i lagtexten. Begreppet används både i förarbeten och i lagtexter som synonymt med ”opartiskhet och självständighet” och det föreligger inte någon skillnad i sak. Opertiskhet och självständighet skall vid sidan av yrkeskompetensen, ses som det huvudsakliga medel som visar att revisorn kan utföra sitt uppdrag på ett objektiva sätt.

4. EMPIRISKA OBSERVATIONER

I detta kapitel redovisar vi delar av Revisorsnämndens disciplinärenden och svar ifrån tillfrågade revisorer. Detta ligger till grund för vår analys och slutsats. Vi använder genomgående förkortningen RN för Revisorsnämnden i presentationen av disciplinärendena i kapitlet.

4.1 Inledning

Revisorsnämnden är en tillsynsmyndighet för godkända och auktoriserade revisorer samt för revisionsbolag. Revisorsnämnden utreder anmälningar från klienter som är missnöjda med revisorn eller revisionsbolaget. Nämnden bedriver även ”Systematiskt Uppsökande Tillsyn” (SUT), vilket innebär att kontroll utförs antingen genom stickprov eller när olika riskfaktorer föreligger, vilket till exempel innebär att en revisor blivit tilldelad disciplinära åtgärder tidigare. Genom systematisk och uppsökande tillsyn informerar sig Revisorsnämnden om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. De revisorer som granskas på detta sätt får skriftligen besvara ett antal frågor. För att få ett fullständigt underlag till en kvalitetsbedömning av revisorns arbete tar även Revisorsnämnden del av revisorns revisionsdokumentation. När Revisorsnämnden misstänker att tveksamheter förekommer överförs SUT-ärendet till ett disciplinärende. De fall vi tar upp är sådana disciplinärenden.

Vi har i intervjuunderlaget utgått ifrån en numrerad skala från ett, ringa förseelse till sju, grov förseelse. Nedan redogör vi för revisorernas lämnade svar och tillhörande kommentarer.

4.2 Ömsesidig verksamhet

Ärende nr 1, auktoriserade revisorn ”Ohlsson”

Ohlsson bedriver sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag. Han har inte några anställda assistenter utan hyr in dessa. Ohlsson samarbetar med två personer från var sin redovisningsbyrå, som är styrelseledamöter i sina revisionsbyråer,

samtidigt är Ohlsson vald revisor i dessa redovisningsbyråer. Ohlsson är revisor i åtta bolag som nämnda redovisningsbyråer gör bokföringen åt. I flera andra bolag där han är vald revisor har han uppdrag som delgivningsbar person.

(Disciplinärende 1999-447)

Ohlssons uttalande

”Att han gått med på att utses till delgivningsbar person har enbart haft en praktisk bakgrund; syftet var att påskynda registreringsärenden som annars skulle ha dragit ut på tiden. Tanken har inte varit att han skulle kvarstå någon längre tid, utan bytas ut vid lämpligt tillfälle. Han är inte längre delgivningsbar person i några bolag och har inte för avsikt att i framtiden påta sig den rollen i något bolag.” (Ibid)

RN:s bedömning

”A-son är vald revisor i två redovisningsbyråer vars företrädare han anlitar som assistenter i ett antal av sina övriga revisionsuppdrag. Genom att på detta sätt ha en relation med två av sina revisionsklienter har A-son äventyrat sitt oberoende som revisor. Vidare har A-sons oberoende äventyrats av att han varit vald revisor i sammanlagt åtta bolag vilkas bokföring handhåfts av de nämnda redovisningsbyråerna. Härutöver har framkommit att A-son har åtagit sig uppdrag som s.k. delgivningsbar person för sju aktiebolag i vilka han samtidigt varit vald revisor. Enligt RN:s mening innebär även detta att A-sons oberoende äventyras.” (Ibid)

Kommentarer från intervjuer med revisorer

A-son: ”Den byrå i vilken Ohlsson är revisor biträder med bokföringen, då kan han ej vara revisor, Ohlsson faller på självgranskningshotet, som du också kan hitta i en generalklausul i FAR:s analysmodell av revisorns oberoende. Du kan inte ha uppdrag och vara revisor på samma gång i ett bolag. Ohlsson har uppträtt som talesman för klienten i form av delgivningsbar person vilket innebär att han intar partställning, vilket inte heller är tillåtet, och även detta framgår av bland annat FAR:s analysmodell av revisorns oberoende. Det är en ganska grov

förseelse men inte den allra värsta. ”A-son ger ärendet rankning 5 på den sjugradiga skalan.

B-son: ”Ohlsson bryter mot revisorns oberoende och har inte avvägt sitt ställningstagande till uppdraget tydligt. Det är inte en ringa förseelse men inte heller en grov. Det bör uppmärksammas.” B-son ger ärendet rankning 3 på den sjugradiga skalan.

C-son: ”Det är ett felaktigt upplägg. Det ger inte Ohlsson några ekonomiska fördelar, därmed är det inte av ekonomisk betydelse. Att vara delgivningsbar person är ett grovt fel, vilket gör att Ohlsson är involverad i bolagets beslut. Det är en grov förseelse.” C-son ger ärendet rankning 6 på den sjugradiga skalan.

D-son: ”Detta är helt klart jäv! Ohlsson får inte vara delgivningsbar person, han får inte heller vara verksam som revisor i bolag som upprättar redovisning och bokföring. Förstår att sådana här situationer uppstår men de är inte försvarbara. Det är en grov förseelse.” D-son ger ärendet rankning 6 på den sjugradiga skalan.

4.3 Direkt arbetsrelation

Ärende nr 2, godkände revisorn ”Persson”

Persson utövar sin revisionsverksamhet i en revisionsbyrå där endast han själv är verksam, denna drivs som firma. Persson har 102 revisionsuppdrag och av dessa upprättar Perssons son bokslut och årsredovisningar åt 37 av hans klienter. Åt tre av bolagen upprättar sonen även grundbokföringen. (Disciplinärende 2003-1458)

Perssons uttalande

”På RN:s fråga om vilka eventuella övervägande om sitt oberoende som A-son har gjort med anledning av släktskapet med den som varit bokslutsansvarig åt många av A-sons revisionsklienter har han uppgett att han har ”prövat varje omständighet som kan påverka hans oberoende i form av opartiskhet, självständighet och objektivitet”. Han säger sig vidare ha tagit fasta på den praxis som råder inom större revisionsbyråer att en anställd på byrån är bokslutsansvarig

och en annan anställd är vald revisor. A-son har tillagt att sonen driver en egen redovisningsbyrå och har den kompetens som erfordras för uppdragen.” (Ibid)

RN:s bedömning

RN konstaterar att Persson allvarligt brutit mot grundläggande jävsregel, genom att ha revisionsuppdrag i ett stort antal bolag där hans son gör bokföringen. (Ibid)

Kommentarer från intervjuer med revisorer

A-son: ”Persson har för många uppdrag, men detta är inget som är specifikt lagstadgat.” A-son talar av egen erfarenhet då han bedriver sin verksamhet på samma sätt som Persson. ” 80 uppdrag är absolut maximalt vad man har tid och möjlighet till för att kunna sätta sig in i alla uppdragen på ett professionellt sätt. Men det finns inte någon enligt lag reglerad bestämmelse för detta. Persson har däremot brutit mot släktskapsregeln som finns i ABL 10 kap 16 § och Revisorslagen 17 §. Lagbrott är grövre än brott mot analysmodellen, så detta är en grövre förseelse än ärende 1.” A-son ger ärendet rankning 6 på den sjugradiga skalan.

B-son: ”Detta är ett tydligt tecken på jävsreglernas användande i ABL 10 kap 16 § släktskapsjäv. Det är en mycket allvarlig förseelse och bryter mot god revisorssed. Det är en regel som revisorn borde känna till. Persson har tydligen inte kontrollerat oberoendet.” B-son ger ärendet rankning 6 på den sjugradiga skalan.

C-son: ”Persson faller på släktskapsjäv. Även om Persson hävdar att sonen är självständig, är de släkt. De 37 uppdragen är inte av betydande del för Persson då han har 102 uppdrag, men det är en stor del. En aspekt som ligger något utanför är hur beroende sonen är av sin far och tvärtom, därmed kan man också fråga sig hur prissättningen på uppdragen dem emellan är. En utomstående skulle inte acceptera denna situation, men Persson kan ändra på förhållandet genom att avsäga sig uppdragen. Det är en mildare förseelse än ärende 1.” C-son ger ärendet rankning 5 på den sjugradiga skalan.

D-son: ”Det är inte helt orimligt att ha 102 fall. Men då de är släkt i rakt nedstigande led är detta inte tillåtet enligt jävsreglerna om släktskap. Det spelar inte någon roll att sonen är kompetent. Det är en grov förseelse.” D-son ger ärendet rankning 6 på den sjugradiga skalan.

4.4 Indirekt arbetsrelation

Ärende nr 3, godkände revisorn ”Svensson”

Svensson är anställd på en revisionsbyrå som drivs som ett aktiebolag, vars ägare inte är auktoriserad eller godkänd revisor. Svensson är vald revisor i tre aktiebolag där hans arbetsgivare (ägaren till revisionsbyrån) är styrelsesuppleant. Han är även vald revisor i sex olika aktiebolag där en anställd hos revisionsbyrån är styrelseledamot eller styrelsesuppleant. Slutligen är Svensson också revisor i en redovisningsbyrå som har hand om redovisningen åt några av hans egna revisionsklienter. RN har granskat uppdrag där Svensson anlitat medarbetare som samtidigt ansvarat för att upprätta bokslut och årsredovisningar i klientbolagen. (Disciplinärende 2002-896)

Svenssons uttalande

”Att arbetsgivaren är styrelsesuppleant i tre bolag i vilka A-son är vald revisor har styrelserna i de aktuella bolagen till honom uppgett, att styrelsesuppleanten inte deltar i respektive bolags verksamhet. Om så skulle ske skall A-son avsäga sig det aktuella revisionsuppdraget. Eftersom hans arbetsgivare inte deltar aktivt i bolagens förvaltning anser han sig vara oberoende.” (Ibid)

”A-son har vidare uppgett att han anser sig vara oberoende också i de sex bolag i vilka en kollega på revisionsbyrån är styrelseledamot eller styrelsesuppleant. Som skäl för denna sin uppfattning har han bl.a. anfört att kollegan inte har någon påverkan på hans anställning i X AB.” (Ibid)

”Vad gäller uppdraget som vald revisor i den redovisningsbyrån som handhar redovisningen åt nio av A-sons revisionsklienter har A-son anfört dels att han anser sig vara oberoende också i dessa revisionsuppdrag, dels att han var medrevisor i tre av dessa uppdrag.” (Ibid)

”RN noterar att A-son inte kommenterat det förhållandet att bokslutsansvariga i många fall, på ett och samma uppdrag, också är hans revisionsmedarbetare.”
(Ibid)

RN:s bedömning

”A-son har genom att vara vald revisor i tre bolag i vilka hans arbetsgivare är styrelsesuppleant brutit mot grundläggande jävsbestämmelser. Att arbetsgivaren inte är ordinarie styrelseledamot utan styrelsesuppleant och inte aktivt deltagit i bolagens verksamhet förändrar inte denna bedömning. A-son har tidigare fått en varning för samma sak, men inte tagit rättelse av detta. Enligt RN:s mening får det anses anmärkningsvärt att A-son inte tagit rättelse av denna RN:s disciplinära åtgärd utan fortsatt att allvarligt åsidosatt en grundläggande jävsbestämmelse.”
(Ibid)

Svensson har vid revisionsuppdragen anlitat medarbetare som samtidigt ansvarar för att upprätta bokslut och årsredovisningar i klientbolagen, han har därmed brutit mot 10 kap 17 § Aktiebolagslagen. (Ibid)

Svensson är revisor i flera bolag där en kollega från revisionsbyrån är styrelseledamot eller styrelsesuppleant detta rubbar förtroendet för hans opartiskhet och självständighet. (Ibid)

Kommentarer från intervjuer med revisorer

A-son: ”Katastrof! Svensson har gått för långt, han var troligtvis alltför sugen på uppdrag. Svensson faller på självgranskningshotet i de uppdrag som handhas av redovisningsbyrå där han själv är verksam. Han bryter också mot Revisorslagen 17 § samt ABL 10 kap 16 § då han är beroende av anställd och kollega. Detta är en mycket grov förseelse.” A-son ger ärendet rankning 6 på den sjugradiga skalan.

B-son: ”Även Svensson bryter mot jävsreglerna men inte mot släktskapet. Han har på ett tydligt sätt åsidosatt de grundläggande regler och rekommendationer som finns angivna. I kapitel 10 ABL, kan man inte vara revisor och samtidigt

anställd eller underordnad till någon i styrelsen eller någon i ledande ställning eftersom det rubbar oberoendet. Svensson borde ha avböjt uppdraget och strukturerat upp sin arbetssituation. Det är en förmildrande grov förseelse.” B-son ger ärendet rankning 5 på den sjugradiga skalan.

C-son: ”En anställd får inte vara underställd sin ägare, vilket är fallet då ägaren ej är godkänd revisor. Att ägaren är styrelsesuppleant är visserligen en passiv roll, men detta är ingen ursäkt och detta framgår bland annat av Revisorsnämndens disciplinärende. Som invald styrelsesuppleant är han skyldig att fatta beslut i bolaget om ordinarie person av någon anledning avgår. Svensson borde ha insett att han skulle ha avstått från dessa uppdrag då han så att säga satt på två stolar samtidigt. Även om det inte är många uppdrag så är de av så pass allvarlig karaktär att förseelsen är mycket grov.” C-son ger ärendet rankning 6 på den sjugradiga skalan.

D-son: ”Svensson kan ej vara revisor där hans arbetsgivare och kamrat är verksamma, då hamnar han i beroendeställning. När redovisningsbyrån upprättar bokföringen är det bokföringsjäv. Det hjälper ej att han inte är aktiv. Det är en mycket grov förseelse.” D-son ger ärendet rankning 7 på den sjugradiga skalan.

4.5 Indirekt arbetsrelation

Ärende nr 4, auktoriserad revisorn ”Andersson”

Andersson utövar sin revisionsverksamhet i ett kommanditbolag i vilket han själv är delägare. Det är drygt 30 personer anställda på revisionsbyrån. Andersson var när ärendet granskades revisor i två redovisningsbyråer (båda aktiebolag), dessa hade samtidigt hand om redovisningen åt flera av hans revisionsklienter.

Redovisningsbyråerna utförde löpande bokföring samt upprättande av bokslut och årsredovisningar. Andersson hade vid denna tidpunkt drygt 300 revisionsuppdrag. (Disciplinärende 2003-817)

Anderssons uttalande

”På frågan om hans eventuella övervägande i oberoende hänseende med anledning av ovan angivna förhållanden har A-son uppgett att de aktuella klienterna var små, att de utgjorde en liten del av hans klientstock såväl antalsmässigt som omsättningsmässigt och att han därför kände att han hade ett totalt oberoende.” (Ibid)

RN:s bedömning

”A-son har varit vald revisor i två redovisningsbyråer samtidigt som dessa byråer utfört redovisningen åt flera av hans revisionsklienter. Förtroendet för hans opartiskhet och självständighet som revisor får därmed anses rubbat.” (Ibid)

Kommentarer från intervjuer med revisorer

A-son: Precis som Persson har Andersson för många uppdrag. Även Andersson faller på självgranskningsshotet eftersom Andersson är revisor i två redovisningsbyråer, som har hand om redovisningen åt flera av hans revisionsklienter. Däremot klarar Andersson sitt egenintresse då han argumenterar klart för detta och inte faller med dessa små kunder som endast utgör en liten del av hans kundstock och ej ger betydande arvodesintäkter. Det är en grov förseelse men inte den grävsta.” A-son ger ärendet rankning 5 på den sjugradiga skalan.

B-son: ”Enligt § 21 Revisorslagen ska en revisor avböja uppdrag som riskerar oberoendet och opartiskheten. Andersson har varit revisor i två byråer, samtidigt som han sköter redovisningen åt flera klienter. Totalt oberoende finns inte. Det är en förseelse dock inte så kraftig.” B-son ger ärendet rankning 2 på den sjugradiga skalan.

C-son: ”De berörda fallen är få i förhållande till kundstocken, men det hjälper ej eftersom förseelsen inte är tillåten enligt praxis och revisorsnämndens tillsynsärenden. Andersson borde ha insett att han skulle ha avstått från uppdragen för att inte rubba sitt förtroende och oberoende. Andersson kan inte heller rädda sig själv genom att avgå, därmed är det en grov förseelse.” C-son ger ärendet rankning 6 på den sjugradiga skalan.

D-son: ”Det är ett skräckexempel. Att Andersson är revisor i revisionsbyråerna som utför löpande bokföring, upprättar bokslut och årsredovisningar är bokföringsjäv. Att Andersson har 300 uppdrag är alldeles för mycket även om han har 30 anställda. Det är en mycket grov förseelse.” D-son ger ärendet rankning 7 på den sjugradiga skalan.

4.6 Ömsesidig kontrollfunktion

Ärende nr 5, godkände revisorn ”Martinsson”

Martinsson är ensam ägare till en revisionsbyrå vilken drivs som aktiebolag, där han själv och två personer till är verksamma. Den som är styrelsesuppleant i revisionsbyrån är en revisor som även är styrelsesuppleant i tre bolag där Martinsson är vald revisor. (Disciplinärende 2002-494)

Martinsson uttalande

”Enligt A-son har styrelsesuppleanten i revisionsbyrån inte deltagit i beslut eller möten i byrån. A-son säger sig ha bedömt att något faktiskt beroendeförhållande inte förelegat. Sedan jag erfarit att Revisorsnämnden gjort bedömningen att beroende föreligger i liknande fall, har [AA] avgått och ny styrelsesuppleant valts i bolaget.” (Ibid)

RN:s bedömning

”A-son har varit vald revisor i tre bolag i vilka en av företrädarna innehaft uppdrag som suppleant i A-sons revisionsbyrå. Denna omständighet har enligt RN:s mening varit ägnad att rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet. Det förhållandet att styrelsesuppleanten – efter det att RN initierat ett SUT-ärende – ersatts av en annan styrelsesuppleant medför inte annan bedömning.” (Ibid)

Kommentarer från intervjuer med revisorer

A-son: ”Att vara styrelsesuppleant i fåmansbolag har endast praktisk betydelse. Det påverkar inte direkt tredjemans syn på revisorn i detta ärende. Det är ett korkat upplägg av Martinsson. Det är en ringa förseelse.” A-son ger ärendet rankning 1 på den sjugradiga skalan.

B-son: ”Det är en ringa förseelse. I analysmodellen kan man komma ifrån situationer som denna, genom kontroll och självgranskning.” B-son ger ärendet rankning 1 på den sjugradiga skalan.

C-son: ”Upplägget är fel av Martinsson. Att vara styrelsesuppleant ger ingen rösträtt men är ändå ett allvarligt fel. Men på grund av att det bara gäller tre bolag är det förmildrande. Som situationen är vid denna tidpunkt har Martinsson passiva roller och det finns ingen risk för att oberoendet ska rubbas, förseelsen är ringa.” C-son ger ärendet rankning 2 på den sjugradiga skalan.

D-son: ”En mycket ringa förseelse. Martinsson har rättat till det och sen är det bra med det!” D-son ger ärendet rankning 1 på den sjugradiga skalan.

5. ANALYS

I detta kapitel analyserar vi hur revisorerna ser på oberoendet i sin yrkesroll utifrån agentteorin och FAR:s analysmodell. Först analyserar vi varje ärende sen gör vi en sammanfattande analys över svaren.

För att uppnå en överskådlig syn på de resultat vi samlat in från de utvalda revisorerna har vi sammanställt svaren i en tabell nedan, som berör frågan: Hur ser revisorerna själva på sitt oberoende i sin yrkesroll?

	A-son	B-son	C-son	D-son
Ärende nr 1	5	3	6	6
Ärende nr 2	6	6	5	6
Ärende nr 3	6	5	6	7
Ärende nr 4	5	2	6	7
Ärende nr 5	1	1	2	1

5.1 Ärende 1

I detta ärende skiljer sig B-son gentemot de andra revisorerna. Den låga markering han gjort i skalan skiljer sig markant mot hur högt de andra revisorerna svarat. Läser man i kommentarerna så verkar revisorerna däremot mer vara överensstämmande i sina åsikter gällande förseelsen. Enligt A-son är ärendet ”en ganska grov förseelse men inte den allra värsta” och med detta utlåtande markerar han 5 på skalan. B-son anser att, ”Det är inte en ringa förseelse men inte heller en grov. Det bör uppmärksammas.” Han markerar 3 på skalan. De andra två revisorerna markerar 6 på skalan med överensstämmande kommentar att förseelsen är grov. Enligt agentteorin ska revisorns roll minska misstron mellan sin klient och dess ägare och ett förtroende mellan dem ska byggas upp.

Att en revisor uppfattar förseelsen som inte ringa men inte heller grov, får oss att ifrågasätta de andra revisorerna i deras utlåtande. Är det så att B-son med sin markering som svar är ärlig om sitt oberoende och visar hur han uppfattar detta i sin yrkesroll. Medan de andra revisorerna kommenterar enligt regelverket och avviker en del i rankningen. Kan det också vara så att B-sons förhållningssätt till lagar och praxis inte är så starkt, som de andra revisorernas.

5.2 Ärende 2

Här är revisorerna överens om att släktskapsjäv föreligger och majoriteten har bedömt fallet med 6 på skalan. Att revisorerna är så samstämmiga i detta ärendet kan man tolka som att släktskapsjävet är så lätt att identifiera, är man släkt i rakt nedstigande led, så är detta inte något man kan dölja. B-son kommenterar också att detta är en regel som revisorn borde ha känt till. Att släktskapet inte är tillåtet för revisorer är mycket klart definierat i Aktiebolagslagen kapitel 10 § 16. Det blir därför ingen tolkningsfråga om revisorn på något sätt bryter mot denna regel, det är snarare glasklart. Här tolkar revisorerna det yttre oberoendet. Troligtvis är det därför som de tillfrågade revisorerna är så samstämmiga i sina svar och markeringar. En skiljaktighet i kommentarerna finns dock då A-son anser att förseelsen i detta ärende är grövre än i ärende 1, medan C-son hävdar motsatsen.

Vi menar att en tydlig granskning av regelverket borde ha gjorts av revisorerna samtidigt som oberoendet skulle ha kontrollerats genom FAR:s analysmodell. Det framgår i agentteorin att den som har mest information har övertaget och oftast är det agenten som har mer och aktuellare information än principalen. Ställer vi detta mot ”Perssons” handlande så innebär det att sonen som är både klient och medarbetare har övertaget och detta kan leda till konflikter mellan revisorn ”Persson”, sonen som är klient och agent samt ägarna till rörelsen som sonen biträder med redovisningshjälp.

5.3 Ärende 3

Detta ärende har tre av revisorerna värderat som den grävsta förseelsen och markerat med 6 eller 7, utom B-son som bedömer det som en ”förmildrande grov förseelse” och markerat med 5 på skalan. I sina kommentarer har B-son gjort samma påpekanden och bedömning av ärendet som de övriga revisorerna, men har en lägre markering av förseelsen. Jämför vi A-sons och C-sons kommentarer i förhållande till deras markeringar så undrar vi varför de inte markerat 7 på skalan istället för 6 vilket borde vara mer relevant. Vi kan dock tillägga att dessa revisorer vid intervjun var tveksamma till vilken markering de skulle sätta, men att ingen av dem valde den högsta. Vi ställer oss frågande till hur allvarlig förseelsen skulle ha varit för att de skulle ha gjort denna markering.

I detta ärende framkommer ett tydligt tecken på att revisorsrollen inte följer god revisionsd. Revision är ett verktyg som används för att minska misstron mellan två parter och enligt agentteorin är detta grundläggande för att ett förtroende ska komma till stånd mellan parterna.

5.4 Ärende 4

I detta ärende skiljer revisorerna sig markant i sina bedömningar. På skalan har markeringar från 2 till 7 redovisats. Detta innebär att synen på överträdelsen i ärendet uppfattas mycket olika av revisorerna. B-son har angett 2 och anser att det är en förseelse men inte så kraftig men att Andersson borde ha avböjt uppdraget. Däremot anser D-son att detta är ett skräckexempel och har markerat 7, vilket innebär att förseelsen anses som den absolut grävsta. Även i detta ärende strider handlandet av revisor Andersson mot agentteorin. Andersson har fått ett uppdrag och ska vara oberoende i sin granskning, både mot klient och mot ägare till rörelsen klienten företräder.

Vi finner det märkligt, i detta ärende, att revisorerna har så skilda åsikter eftersom alla har kunskapen om analysmodellen och praxis. Att det brister någonstans i revisionsetikern är uppenbart och vi frågar oss var.

Etablerade och välkända revisionsbyråer lägger mycket tid på utbildning för sina revisorer och detta innefattar även begreppet etik. När det gäller enskilda och mindre revisionsverksamheter så har dessa samma skyldigheter som de större och etablerade byråerna men att prioriteringen kan ligga på andra delar i rörelsen än utbildning. Revisorn känner sig säker i sin yrkesroll och oberoendet har han full kontroll över. I B-sons utlåtande, som avvek markant och låg mycket lågt på skalan, frågar vi oss även i detta ärende, är det så att B-son är ärlig i sin syn på oberoendet och att han fungerar på detta vis i praktiken. Är de andra revisorerna mer teoretiska i sina bedömningar, och har B-son inte blivit uppdaterad i etikreglerna?

5.5 Ärende 5

Revisorerna är överens om att förseelsen i detta ärende är av ringa betydelse. De är även eniga om att Martinssons uppdrag som styrelsesuppleant i fåmansbolag inte är ett genomtänkt upplägg ifrån hans sida. Av D-sons kommentar att döma anser han att förseelsen är i det närmaste helt obetydlig. C-son däremot anser att Martinsson begått ett allvarligt fel och markerar högre än de övriga. Båda uttryckte vid intervjun med olika termer som ”gulligt” och ”piss i havet” att detta ärende berörde en betydligt mildare förseelse än de fyra övriga ärendena. Sammanfattningsvis kan man tolka svaren som att det är lättare att fria än fälla. Då kraven är strängt reglerade angående revisorns oberoende får du inte ens vara kassör i frimärksklubben utan ett godkännande ifrån Revisorsnämnden.

5.6 Sammanfattande analys av revisorernas bedömningar.

Vi kan se en skillnad mellan hur revisorerna själva ser på oberoendet i de olika ärenden som vi använt oss av i vår analys. I ärende fem anser revisorerna enigt att förseelsen är ringa, medan vi i det fjärde ärendet kan se en stor variation av revisorernas bedömning. I det sistnämnda ärendet har revisorerna olika synpunkter i bedömningen av oberoendet och det framkommer tydligt i deras kommentarer. En revisor anser att det är ”ett skräckexempel” medan en annan uppfattar det som ”en förseelse men inte så kraftig”.

Bara en av de fyra tillfrågade revisorerna har tilldelat något ärende 7, mycket grov förseelse, medan de övriga tre har haft 6 som översta gräns. Det har dock framkommit av kommentarerna att revisorerna anser att en del förseelser är mycket grova. Att dessa tre revisorer trots det inte markerat 7 i något av fallen är anmärkningsvärt. Vi kan utifrån detta dra gränsen mycket långt för att förseelsen ska framstå som mycket grov och klassificeras som den absolut grövsta. Att markera något ärende med 1, mycket ringa förseelse, gjorde alla utom en av revisorerna. Bara en av de tillfrågade revisorerna har utnyttjat hela bredden på skalan från 1 till 7. Man kan göra tolkningen att det har gått inflation i skalan eftersom den inte utnyttjas till fullo eller att revisorerna graderat ner sina svar på skalan. En förklaring kan vara att synen på sin yrkesroll förändras med åren. Revisorerna vi intervjuat har varit verksamma i yrket i över 10 år, detta kanske kan medföra att man blir ”regelblind” eller har en annan uppfattning om oberoendet i sin yrkesroll.

De tillfrågade revisorerna är inte eniga om vilket eller vilka av ärendena som innebär att revisorns oberoende rubbats mest. Men de har alla markerat ärendena ömsesidig verksamhet, direkt arbetsrelation och indirekt arbetsrelation från 5 till 7, och menar att det är grova förseelser. B-son skiljer sig dock mycket ifrån de övriga.

Av motiveringarna kan vi utläsa att de intervjuade revisorerna har gjort sina bedömningar utifrån olika grunder. A-son är mycket konsekvent i sina markeringar och motiveringar, då han anser att brott mot analysmodellen är mildare än brott mot lagen. C-son anser att de ärenden där revisorerna har försatt sig i situationer som gör att de kan bli delaktiga i bolagens beslut är de grövsta förseelserna. Vi ser att de framhäver olika motiv för sina bedömningar och därmed har de skilda åsikter om vilket som väger tyngst. Båda motiveringarna är överensstämmande med god revisorssed och det visar sig här tydligt att det är en tolkningsfråga hur varje enskild revisor väljer att prioritera vad som är viktigast för hur revisorn själv ser på oberoendet i praktiken.

Revisorn hamnar i beroendeställning redan när han får sitt uppdrag av uppdragsgivaren som då även avlönar honom för utfört arbete. Därmed vill uppdragsgivaren ha ett så fördelaktigt arbete som möjligt utfört, på bolagets vägnar och revisorn är mån om sin klient och gör sitt bästa för att uppnå dessa mål.

Vid intervjuerna frågade vi revisorerna vad de ansåg kunde vara anledning till att vissa revisorer försatte sig i situationer där de kunde uppfattas som oberoende? En aspekt var att, de vill ge en helhetslösning för kunden. En revisor talade även om den gråzon som finns, där man ligger på gränsen till vad som är tillåtet. En annan av revisorerna som har närmare 20 års erfarenhet inom branschen menade att, allt eftersom kraven för att bli godkänd och auktoriserad revisor blir hårdare, reglerna för hur en revisor ska agera blir flera och kontrollerna som bland annat revisorsnämnden gör ökar, medför också att de oseriösa revisorerna försvinner från branschen. Denna synpunkt är vi villiga att förlika oss med. Det generella svaret på frågan var, att revisorerna gjorde det för inkomstens skull!

En annan aspekt som är intressant är hur revisorerna ställer sig till antalet revisionsuppdrag som en revisor kan ta på sig. A-son påpekar att Persson har för många uppdrag och menar att 80 är absolut maximum, medan D-son hävdar att Perssons 102 uppdrag inte är orimligt många. I ärende fyra har D-son påpekat att 300 är för många, så vad han anser är rimligt är något däremellan. Att åsikterna går isär tror vi beror på hur revisorerna bedriver sin revisionsverksamhet. Generellt hade revisorerna som är verksamma inom de större revisionsbyråerna en högre gräns för hur många uppdrag som var acceptabelt. Detta kan man tolka som att en revisor med egen verksamhet har ett större eget ansvar för varje enskilt uppdrag, medan man i de större byråerna arbetar i team. Hur många uppdrag man kan ha beror naturligtvis på hur omfattande de är. Antal uppdrag påverkar inte direkt oberoendet, men det är en intressant faktor att se vad revisorerna själva har för uppfattningar i frågan. När Revisorsnämnden anser att en revisor har för många uppdrag kontrollerar de hans verksamhet.

6. SLUTSATSER OCH REFLEKTIONER

6.1 Slutsatser

Utifrån de intervjuer som ligger till grund för denna uppsats ser vi att det föreligger skillnader i hur revisorer bedömer sitt eget oberoende. Vi ser att revisorerna är väldigt överens om *att* en grov förseelse har ägt rum, men har olika uppfattning om *hur grov* den är! När det gäller en ringa förseelse är de mera samstämmiga om hur obetydlig förseelsen är.

Vi är förvånade över att *kommentaren* grov förseelse från olika revisorer ger *olika* bedömningar av den markering på sifferskalan som detta ska motsvara. Vi har uppfattat det, som att vi genom de dubbla budskapen fått svar om både revisorns inre och yttre bedömning i frågan om hur de tolkar sitt eget oberoende och att *detta skiljer sig åt*.

De revisorer vi intervjuat har fått sitt godkännande eller sin auktorisation vid olika tidpunkter och har därmed inte exakt samma utbildning, då kraven på examination har ökat med åren. Alla revisorerna har däremot lång erfarenhet av arbetsmoral. Det ingår i revisorns yrkesroll att hålla sig uppdaterad om den etiska utvecklingen inom branschen vilket innebär att god revisorssed efterlevs. Därför är vi förvånade att revisorerna har olika syn på sitt eget oberoende, vi hade förväntat oss en mer samstämd bild.

Vi kan konstatera att revisorerna är relativt överens i bedömningen av det yttre oberoendet som i huvudsak styrs av lagar. Medan det inre oberoendet som kontrolleras i FAR:s analysmodell kan vi se att en revisor avviker från de övriga i sina markeringar. Detta uppfattar vi som svar på vad revisorn verkligen känner i bedömningen av sitt oberoende i sin yrkesroll.

6.2 Egna reflektioner

Revisorns syfte måste alltid vara att handla oberoende eftersom han vill behålla jobbet!

Vi tror precis som de intervjuade revisorerna, att vissa utsätter sig för situationer där deras oberoende kan anses rubbat beror på, att det är arvordet som styr och inte okunskap från revisorns sida. Vi vet att revisorer har en mycket gedigen utbildning och anser att de bör vara väl uppdaterade om regelverk och praxis i yrkesrollen.

I en jämförelse ser vi att revisorn behandlar sitt oberoende på liknande sätt som bilisten behandlar en fortkörning, båda är medvetna om vilka regler som gäller, men anser att i vissa situationer kan man överträda dessa lite om man behärskar situationen och ingen märker det. Precis som en fortkörare trycker på bromsen och har flertalet olika ursäkter om han blir kontrollerad, avböjer en revisor sina uppdrag och uppger att han anser sig oberoende om han blir kontrollerad.

Som förslag till lösning på revisorns beroendeställning till sin uppdragsgivare angående arvode för utförda uppdrag, finner vi att ersättning till revisorn skulle komma från annat håll genom exempel någon form av statlig taxa .

6.3 Förslag till vidare studier

Att mäta och analysera revisorns oberoende innebär svårigheter med att få konkreta resultat. Mycket beror på bedömningar och dessa kan uppfattas olika och vara individuella. En av flera reflektioner vi fått under arbetets gång är intresset att vidare studera hanteringen av revisorns oberoende på revisionsbyråerna. Denna studie skulle bygga på observationer under en bestämd tid och på olika byråer.

Vi har fått olika kommentarer till vad som anses vara en rimlig uppfattning om hur många uppdrag en revisor har möjlighet att åta sig. Då det inte finns någon praxis eller lagstiftning om detta, skulle det vara intressant att fördjupa sig i vad som är teoretiskt möjligt och vilken syn revisorer har på detta.

7. SAMMANFATTNING

I detta kapitel har vi kortfattat sammanställt resultatet av vårt arbete.

Det här arbetet handlar om hur fyra utvalda revisorer från olika revisionsbyråer, bedömer disciplinärenden från Revisorsnämnden, som behandlar revisorns oberoende i yrkesrollen. I intervjuunderlaget för bedömningarna ges utrymme att, på en skala från ett till sju, värdera graden av förseelse i valda ärenden. Vidare har varje utvald revisor även kunnat kommentera sin bedömning. I arbetets teoriavsnitt redogör vi för agentteorin som ligger till grund för vår analys och vi presenterar lagar som Aktiebolagslagen, Revisorslagen samt normer utgivna av FAR (Föreningen för revisionsbyrå branschen). Det vi har kunnat se i vår analys är att värderingen av revisorernas oberoende varierar markant. Kommentarer angående förseelser kan stämma överens men när det gäller själva värderingen av revisorns oberoende så finns stora avvikelser i resultatet av markeringarna.

KÄLLFÖRTECKNING

Artsberg, Kristina (2003) *Redovisningsteori, -policy och -praxis*.
Trelleborg: Liber AB

Cassel, Filip (1996) *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*.
Falun: Nerenius & Santéus Förlag AB

Corvellec Hervé, Holmberg Leif (2004) *Organisationers vardag: sett underifrån*.
Malmö: Liber AB

Föreningen för revisionsbyråbranschen, FAR 2004.
Stockholm: FAR Förlag AB, (6:e upplagan)

Dagens Nyheter (2004-10-06) ”Öhrlings misstänks för bristande oberoende”

Dunn, John (1996) *Auditing theory & practice*.
London: Antony Rowe Ltd (Second edition)

Granström, Klas (2004-07-12) ”Billiga revisorer riskerar oberoendet”.
Dagens Industri

Olsson, Henny; Sörensen, Stefan (2001) *Forskningsprocessen – kvalitativa och kvantitativa perspektiv*, Stockholm: Liber AB

Revisorslagen (2001:883)

Revisorsnämndens hemsida <http://www.revisorsnamnden.se>

Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamheter (RNFS 2001:2)

Sandström, Olof (2004-11-10) ”Skandias revisorer gjorde inget fel”
Dagens Industri

Saunders, Mark; Lewis, Philip; Thornhill, Adrian (2003) *Research Methods for Business Students*, Rotolito Lombarda, Italy: Pearson Education Limited

Scott, William R (2003) *Financial Accounting Theory*.
Pearson Education Canada Inc, Toronto, University of Waterloo (Third edition)

Thorell, Per (2004) ”Tio år efter Cadburg - En svensk kod för bolagsstyrning”
Balans nr 4 s.23

Wennberg, Inge (2004) ”När rådgivningen var en inkörsport till revisorerna...”
Balans nr 8-9 s.44

Winter, Jenny (1992) *Problemformulering undersökning och rapport*.
Malmö: Almqvist & Wiksell Förlag AB (3:e upplagan)

Revisorslag (2001:883)

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

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

1. om han eller hon eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam

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

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

c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,

d) har nära personlig relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,

e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att in ge 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.”

”22 § Revisorsnämnden skall på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss särskild omständighet är sådan som avses i 21 § första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.

När ett förhandsbesked har vunnit laga kraft, är det bindande för nämnden i förhållande till revisorn. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid förändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.”

”23 § Bestämmelserna i 20-22 §§ gäller i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag.”

”24 § Revisorer och registrerade revisionsbolag skall dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand.

Dokumentationen skall ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.”

”32 § Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar sådan avgift som avses i 39 §, skall

godkännandet eller auktorisationen upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas.

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

Om det uppkommer en fråga om upphävande, varning eller erinran, skall revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om vad som anförs i ärendet.

En revisor som tilldelas varning får, om det finns särskilda skäl, även åläggas att betala en straffavgift till staten med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor.

Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet.”

Aktiebolagslag (1975:1385), jäv

16 § Den får inte vara revisor som

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

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderbolag får inte vara revisor i dess dotterbolag. Lag (1998:760).

Kristianstad Högskola
Handledare: Holmberg, Rudenstam
Tel. 044- 21 31 00

2005-03-07

Hej

Vi är två studenter från Kristianstad Högskola som går fjärde året på ekonomiprogrammet. Just nu håller vi på med vårt examensarbete och skulle vara tacksamma om Ni kunde hjälpa oss med några uppgifter. Både Ni och Er revisionsbyrå kommer att vara anonyma.

Vi har fem utdrag från Revisorsnämndens disciplinärenden och dessa revisorer har av nämnden blivit tilldömda någon form av straff. Det vi gärna vill är att Ni tar ställning till om revisorns agerande är en ”ringa förseelse” eller ”grov förseelse”, alltså vad Ni som revisor anser om av Revisorsnämndens dömda revisors agerande. Under varje fall har vi gjort en skala från ett till sju och samtidigt med markeringen vill gärna också veta vad eller varför Ni gör följande val.

Vi kommer i dagarna att höra av oss till Er för att boka en tid med Er om ni har möjlighet.

Tack på förhand.

Med vänlig hälsning

Åsa Karlsson och Camilla Björck

Bilaga
Utdrag ur Revisorsnämndens ärenden

Utdrag ur Revisorsnämndens disciplinärenden år 2000 – 2004

1 Auktoriserade revisorn ”Ohlsson”

Ohlsson bedriver sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag. Han har inte några anställda assistenter utan hyr in dessa. Ohlsson samarbetar med två personer från var sin redovisningsbyrå, som är styrelseledamöter i sina revisionsbyråer, samtidigt är Ohlsson vald revisor i dessa redovisningsbyråer. Ohlsson är revisor i åtta bolag som nämnda redovisningsbyråer gör bokföringen åt. I flera andra bolag där han är vald revisor har han uppdrag som delgivningsbar person.

Ohlssons uttalande

”Att han gått med på att utses till delgivningsbar person har enbart haft en praktisk bakgrund; syftet var att påskynda registreringsärenden som annars skulle ha dragit ut på tiden. Tanken har inte varit att han skulle kvarstå någon längre tid, utan bytas ut vid lämpligt tillfälle.” ”Han är inte längre delgivningsbar person i några bolag och har inte för avsikt att i framtiden ta på sig den rollen i något bolag.”

1	2	3	4	5	6	7
Ringa förseelse						Grov förseelse

2. Godkände revisorn ”Persson”

Persson utövar sin revisionsverksamhet i en revisionsbyrå där endast han själv är verksam, denna drivs som firma. Persson har 102 revisionsuppdrag och av dessa upprättar Perssons son bokslut och årsredovisningar åt 37 av hans klienter. Åt tre av bolagen upprättar sonen även grundbokföringen.

Pers uttalande

”På RN:s fråga om vilka eventuella övervägande om sitt oberoende som A-son har gjort med anledning av släktskapet med den som varit bokslutsansvarig åt många av A-sons revisionsklienter har han uppgett att han har prövat varje omständighet som kan påverka hans oberoende i form av opartiskhet, självständighet och objektivitet.” Han säger sig vidare ha tagit fasta på den praxis som råder inom större revisionsbyråer att en anställd på byrån är bokslutsansvarig och en annan anställd är vald revisor. A-son har tillagt att sonen driver en egen redovisningsbyrå och har den kompetens som erfordras för uppdragen.”

