



School of Economics  
and Commercial Law  
GÖTEBORG UNIVERSITY

---

# ANALYSMODELLEN I TEORI OCH PRAKTIK

---

*En studie av fem mindre revisionsbyråer*

**Magisteruppsats i företagsekonomi**  
Externredovisning och företagsanalys  
Höstterminen 2003

*Handledare:*  
Stefan Schiller

*Författare:*  
Henrik Ivarsson, 811211-0336  
Niclas Kjellén, 721114-5037

---

## FÖRORD

---

*Vi vill med dessa förord passa på att tacka alla de som på något sätt varit delaktiga i arbetet med att skapa denna uppsats. Vi vill först och främst tacka revisorerna för det vänliga bemötande vi fick och den samarbetsvilja Ni visade. Vi vill dessutom rikta ett stort tack till vår handledare Stefan Schiller och våra opponenter för välbehövligen synpunkter och vägledning under arbetets gång.*

*Göteborg, januari 2004*

*Henrik Ivarsson*

*Niclas Kjellén*

---

# SAMMANFATTNING

---

**Magisteruppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet  
Avdelningen för Externredovisning och företagsanalys, HT03**

**Författare:** Henrik Ivarsson och Niclas Kjellén

**Handledare:** Stefan Schiller

**Titel:** Analysmodellen i teori och praktik – en studie av fem mindre revisionsbyråer

**Bakgrund och problem:** Den 1 januari 2002 trädde en ny revisorslag i kraft i Sverige. I samband med denna blev det obligatoriskt för den enskilde revisorn att pröva sin opartiskhet och självständighet, utifrån den så kallade analysmodellen. Modellen är av självgranskande karaktär där revisorn själv bedömer sin oberoendesituation. Konstruktionen lämnar emellertid utrymme för individuella tolkningar, vilket medför att modellens betydelse och tillämpning kan skilja sig åt mellan olika byråer. Av revisorslagen att döma torde mindre revisionsbyråer ha sämre förutsättningar att tillämpa analysmodellen än större bolag. Uppsatsens problemställning bygger därför på frågan om revisorer vid små revisionsbolag anser att analysmodellen verkligen går att tillämpa på ett sätt som är helt i enlighet med lagstiftningen.

**Syfte:** Vår ambition är att uppsatsen skall skapa förståelse för hur väl analysmodellens krav efterlevs av revisorer verksamma vid små revisionsbyråer. Genom att fokusera arbetet på just praktisk tillämpning i små revisionsbolag anser vi att vår uppsats kommer att kunna ge ett värdefullt bidrag till befintlig forskning.

**Avgränsningar:** I syfte att kunna göra en mer ingående och kvalitativ undersökning valde vi att endast studera fem mindre revisionsbyråer, med högst fyra kvalificerade revisorer.

**Metod:** Primärdata samlades in med hjälp av kvalitativa djupintervjuer på fem små revisionsbolag i Göteborgsområdet. Det empiriska materialet granskades och analyserades vilket ledde fram till våra slutsatser.

**Resultat och slutsatser:** Av vår undersökning att döma verkar analysmodellens regler i dagsläget inte tillämpas fullt ut. Små revisionsbyråers vilja att driva verksamheten så lönsamt som möjligt och samtidigt behålla goda relationer med sina klienter verkar vara incitament som begränsar viljan att konsekvent vidta de motåtgärder som krävs för att eliminera eller reducera oberoendehoten. Revisorer förefaller dessutom ha svårt att inträda en objektiv roll vid granskning av sig själva, men anser samtidigt att detta är av underordnad betydelse i förhållande till den enskilde revisorns inneboende känsla för vad som är rätt och fel.

**Förslag till fortsatta forskning:** Vi anser att det finns ett antal intressanta uppslag som har anknytning till det problemområde som avhandlats. En fråga som med fördel skulle kunna studeras närmare är huruvida det ställs orimliga krav på revisorn idag. I anslutning till detta skulle det kunna vara av intresse att undersöka vem som egentligen har de rätta förutsättningarna att bli revisor. Även olika intressegruppers uppfattning om konsekvenserna av ett utökat byråjäv skulle enligt vår mening vara intressant att undersöka.

---

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

---

<b>1</b>	<b>INLEDNING</b>	<b>1</b>
1.1	BAKGRUNDSBESKRIVNING	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION	1
1.3	PROBLEMFÖRMULERING	2
1.4	SYFTE	2
1.5	AVGRÄNSNINGAR	2
1.6	DEFINITIONER AV CENTRALA BEGREPP	2
1.7	DISPOSITION	3
<b>2</b>	<b>METOD</b>	<b>5</b>
2.1	FÖRFATTARNAS FÖRFÖRSTÅELSE	5
2.2	DESKRIPTIVA OCH EXPLORATIVA UNDERSÖKNINGAR	5
2.3	KVALITATIV ELLER KVANTITATIV METOD	5
2.4	URVAL OCH RESPONDENTER	6
2.5	INTERVJUERNAS GENOMFÖRANDE	7
2.6	VALIDITET OCH RELIABILITET	8
2.7	ANALYS OCH SLUTSATSER	9
2.8	KÄLLKRITIK	9
<b>3</b>	<b>TEORETISK REFERENS RAM</b>	<b>10</b>
3.1	REVISORNS OBEROENDE	10
3.2	REVISORNS RÅDGIVNING	11
3.3	ANALYSMODELLEN	12
3.3.1	OBEROENDEHOTEN	13
3.3.2	FÖREBYGGANDE- / MOTÅTGÄRDER	15
3.3.3	DOKUMENTERING AV ANALYSEN	16
3.3.4	ANALYSMODELLENS TILLÄMPNINGSPROCESS	16
3.4	AVSLUTNING	17
<b>4</b>	<b>EMPIRI</b>	<b>19</b>
4.1	PRESENTATION AV RESPONDENTERNA	19
4.2	REVISORNS OBEROENDE	19
4.2.1	CENTRALA BEGREPP	19
4.2.2	BEFINTLIG LAGSTIFTNING	20
4.3	REVISORNS RÅDGIVNING	21
4.4	ALLMÄNT OM ANALYSMODELLEN	23
4.5	OBEROENDEHOTEN	24
4.6	TILLÄMPNING OCH MOTÅTGÄRDER	27
4.7	DOKUMENTERING AV ANALYSEN	28
4.8	AVSLUTNING	29
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>30</b>
5.1	REVISORNS OBEROENDE	30
5.2	REVISORNS RÅDGIVNING	30
5.3	ALLMÄNT OM ANALYSMODELLEN	31
5.4	OBEROENDEHOTEN	32

<b>5.5</b>	<b>FÖREBYGGANDE- /MOTÅTGÄRDER</b>	<b>34</b>
<b>5.6</b>	<b>DOKUMENTERING AV ANALYSEN</b>	<b>34</b>
<b>5.7</b>	<b>AVSLUTNING</b>	<b>35</b>
<b>6</b>	<b>SLUTSATSER</b>	<b>36</b>
<b>6.1</b>	<b>SVAR PÅ HUVUDPROBLEMET</b>	<b>36</b>
<b>6.2</b>	<b>SVAR PÅ DELPROBLEMEN</b>	<b>36</b>
<b>6.3</b>	<b>AVSLUTNING</b>	<b>38</b>
<b>7</b>	<b>REFLEKTIONER</b>	<b>39</b>
<b>7.1</b>	<b>EGNA REFLEKTIONER</b>	<b>39</b>
<b>7.2</b>	<b>FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING</b>	<b>41</b>
	<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>42</b>
	<b>ARTIKLAR</b>	<b>42</b>
	<b>BÖCKER</b>	<b>42</b>
	<b>INTERNET</b>	<b>43</b>
	<b>INTERVJUER</b>	<b>43</b>
	<b>ÖVRIGT</b>	<b>43</b>
	<b>BILAGOR</b>	<b>44</b>
<b>BILAGA 1</b>	<b>INTERVJUGUIDE</b>	<b>44</b>
<b>BILAGA 2</b>	<b>ANALYSMODELLEN I NORSTEDTS REVISION</b>	<b>46</b>
<b>BILAGA 3</b>	<b>ANALYSMODELLEN I HOGIA AUDIT</b>	<b>51</b>
	<b>FIGURFÖRTECKNING</b>	
<b>FIGUR 1</b>	<b>FLÖDESSHEMA FÖR TILLÄMPNING AV ANALYSMODELLEN</b>	<b>17</b>

---

# 1 INLEDNING

---

*Detta kapitel inleds med en kort bakgrund till det ämne som uppsatsen kommer att behandla varefter en problemdiskussion kommer att föras. Denna leder fram till vår valda problemställning. Kapitlet avslutas med en beskrivning av uppsatsens syfte, avgränsningar och disposition.*

---

## 1.1 BAKGRUNDSBESKRIVNING

I samband med att den nya revisorslagen trädde i kraft den 1 januari 2002 blev det obligatoriskt för den enskilde revisorn att tillämpa *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*. Den grundläggande tanken bakom modellen är att den enskilde revisorn, inför varje uppdrag, skall pröva om det föreligger omständigheter som kan rubba dennes oberoende. Detta görs med utgångspunkt från ett antal definierade hot. Enligt FAR (2003) kan dock revisorn genom att vidta olika motåtgärder ofta reducera hoten till en godtagbar nivå. I vissa situationer uppges det kunna räcka med byråinterns åtgärder, medan andra kräver externa kontrollåtgärder för att balansera hoten. Mindre revisionsbyråer antas ha begränsade resurser, vilket enligt FAR (2003) medför att de i regel har svårare att reducera eller eliminera hoten när de väl föreligger.

Frågor som berör revisorns oberoende har funnits lika länge som revisorsyrket. Intresset för dessa frågor har ökat i takt med att näringslivet har blivit alltmer komplext och behovet av tillförlitlig och relevant redovisningsinformation har ökat hos företagens intressenter. De ökade kraven på revisionen och den ökade efterfrågan på tjänster som har ett naturligt samband med denna, har lett till att branschen har utvecklats mot ett större antal mindre revisionsbyråer, vilkas kompetens och utbud av tjänster har förändrats i takt med utvecklingen. (FAR, 2003)

## 1.2 PROBLEMDISKUSSION

Sveriges principstyrda redovisningslagstiftning skiljer sig en hel del från den amerikanska motsvarigheten, där man istället har ett rättssystem baserat på detaljreglering. Denna skillnad i rättsväsen har lyfts fram som ett argument för att det som inträffade i och kring Enron och Worldcom med stor sannolikhet inte skulle kunna hända här. Detta resonemang stöds definitivt inte av Bokföringsnämndens ordförande Hans Edenhammar (2002), som istället anser att det är revisorernas integritet och förnuft, snarare än regleringens utformning, som måste synas i sömmarna. Som stöd för sin argumentation hänvisar han till bland annat Prosolviaskandalen, som anses vara ett tydligt exempel på att redovisningsskandaler inte enbart har att göra med vilken typ av lagstiftning som tillämpas.

En annan faktor som är av central betydelse i debatten kring revisorns oberoende är den rådgivning som anses vara en viktig del av revisorns arbete. Rådgivningen har enligt Holmquist (1999) kommit att spela en betydande roll för revisionsbyråernas förutsättningar att bli konkurrenskraftiga på marknaden. Revisorns roll är alltså inte enbart av kontrollerande karaktär utan även konsulterande, vilket medför en gränsdragningsproblematik då det kan vara svårt för revisorn att alltid handla rationellt och veta var gränsen går för vad som får och vad som inte får sägas. Ytterligare en aspekt som medför att oberoendet i vissa fall kan ifrågasättas är att revisionsbyråer drivs med det primära syftet att generera vinst. Detta faktum kan eventuellt ge revisorerna starka incitament att värna om de kunder som är speciellt lönsamma och därför "se mellan fingrarna" i

oberoendefrågan. Enligt Van der Plaats (2000) har det dessutom visat sig att rådgivningsverksamheten ofta är mer lönsam än den traditionella revisionsverksamheten.

Hur väl analysmodellens oberoendehot kan och faktiskt elimineras kan mycket väl vara beroende av storleken på revisionsbyrån. Enligt FAR (2003) har mindre revisionsbyråer, som tidigare nämnts, begränsade resurser att tillgå vilket medför att de i regel inte kan lösa oberoendefrågorna med hjälp av interna åtgärder. Istället får de försöka lösa problemen genom att anlita externa revisorer och andra samarbetspartners. Detta innebär en merkostnad för såväl revisionsbyrån som klienten, vilket gör att det uppstår en konflikt mellan affärsintresset och det faktiska oberoendet.

Utifrån resonemanget ovan finner vi det intressant att undersöka huruvida små revisionsbyråer verkligen uppmärksammar analysmodellens oberoendehot och konsekvent vidtar de motåtgärder som syftar till att reducera eller eliminera dem.

### **1.3 PROBLEMFORMULERING**

Vår bakgrund och problemdiskussion resulterar i följande problemformulering:

- Uppfattar revisorer verksamma vid små byråer att analysmodellens regler konsekvent går att tillämpa helt i enlighet med lagstiftningen?

För att kunna besvara huvudproblemet behöver vi finna svar på hur revisorerna förhåller sig till följande delproblem:

- Uppfattas samtliga hot vara relevanta att beakta för att oberoendet skall kunna bibehållas?
- Är det möjligt att inträda en objektiv roll vid granskning av sin egen oberoende-situation?
- Har revisionsbyråns storlek någon betydelse för möjligheten att vidta motåtgärder?
- Har begreppen opartisk och självständig någon betydelse för tillämpningen?

### **1.4 SYFTE**

Vår ambition med uppsatsen är att skapa förståelse för hur väl analysmodellens krav efterlevs av revisorer verksamma vid små revisionsbyråer. Vi avser att med vår uppsats ge ett värdefullt bidrag till befintlig forskning och fokuserar därför på praktisk tillämpning i just små revisionsbolag.

### **1.5 AVGRÄNSNINGAR**

I syfte att kunna göra en mer ingående och kvalitativ undersökning har vi valt att endast studera fem mindre revisionsbyråer, med högst fyra kvalificerade revisorer. Vi har valt att fokusera på revisorernas åsikter kring analysmodellen och de kvalitativa definitioner av etik som är hänförliga till denna.

### **1.6 DEFINITIONER AV CENTRALA BEGREPP**

#### **FAR:**

Intresseförening för auktoriserade och godkända revisorer samt kvalificerade specialister inom revisionsbyråbranschen. FAR omfattar majoriteten av Sveriges cirka 2 400 auktori-

serade revisorer och omkring 450 godkända revisorer och kvalificerade specialister. FAR var ursprungligen en förkortning av Föreningen Auktoriserade Revisorer, men heter numera bara FAR, med motiveringen att branschen vilar på kompetens från flera yrkesgrupper

#### **FAR:s etikkommitté:**

Inom FAR finns en etikkommitté vars uppgift är att:

- bevaka ämnet nationellt och internationellt
- följa tillämpningen av FAR:s yrkesetiska regler
- till styrelsen avge förslag till ändringar av FAR:s yrkesetiska regler
- utarbeta och till styrelsen överlämna förslag till rekommendationer i yrkesetiska frågor
- utarbeta uttalanden i yrkesetiska frågor
- på ledamots begäran lämna vägledning för tillämpning av de yrkesetiska reglerna i särskilda fall
- medverka som sakkunnig i yrkesetiska frågor
- utarbeta underlag för remissvar
- informera om yrkesetiska frågor

#### **FEE:**

Fédération des Experts Comptables Européens är en europeisk sammanslutning av föreningar för revisorer och kvalificerade redovisningsekonomer där bland annat FAR är medlem.

#### **God revisorssed:**

God revisorssed är benämningen på den normering om revisorns uppträdande som utvecklats genom revisorsorganisationernas uttalanden och som bestäms av Revisorsnämndens praxis och domstolarnas avgöranden.

#### **Kvalificerad revisor:**

Med denna benämning avser vi revisorer som är godkända eller auktoriserade.

#### **Second opinion:**

Kompletterande granskning av intern eller extern specialist, oftast i syfte att försöka avfärda oberoendehot.

#### **SRS:**

Svenska Revisorsamfundet är landets äldsta organisation för kvalificerade revisorer och tillika en av världens äldsta revisorsorganisationer. SRS fokuserar på revision och redovisning i små och medelstora företag och har idag cirka 1 500 godkända och auktoriserade revisorer som medlemmar.

## **1.7 DISPOSITION**

I *kapitel två* redogörs för hur arbetet med uppsatsen har genomförts. Våra metodval beskrivs samtidigt som för- och nackdelar förknippade med valen diskuteras. Vi kommer även att kort redogöra för hur information kan samlas in och koppla det till vår uppsats. Syftet med metodkapitlet är dessutom att beskriva hur vi gått tillväga för att uppnå så hög kvalitet som möjligt på uppsatsen. *Kapitel tre* syftar till att ge läsaren en kort inblick i ämnet och möjliggöra för denne att på ett fördelaktigt sätt kunna ta till sig uppsatsens empiri, analys och slutsatser. I teorikapitlet kommer vi att redogöra för bland annat be-



greppet oberoende, revisorns rådgivning och analysmodellens uppbyggnad. I *kapitel fyra* presenteras resultatet av de kvalitativa intervjuerna. *Kapitel fem* innefattar vår analys av det empiriska materialet med utgångspunkt från vad som behandlats i den teoretiska referensramen. I *kapitel sex* presenteras de slutsatser vi kommit fram till utifrån vår analys. Kapitlet inleds med att vi besvarar uppsatsens huvudproblem. Därefter följer en redogörelse för hur vi kom fram till denna övergripande slutsats genom att vi besvarar de olika delproblemen. I *kapitel sju* avrundas uppsatsen med våra egna reflektioner kring analysmodellen och problemställningen. Avslutningsvis ges förslag på intressanta aspekter att studera vid framtida empiriska undersökningar.

---

## 2 METOD

---

*För att forskning skall uppfattas som trovärdig är det viktigt att forskaren öppet redogör för sitt arbetssätt. Vårt metodkapitel kommer därför att behandla angreppssättet vid uppsatsskrivningen och vårt tillvägagångssätt vid undersökningens genomförande.*

---

### 2.1 FÖRFATTARNAS FÖRFÖRSTÅELSE

Våra kunskaper inom området måste anses vara begränsade. Visserligen har vi genom ett antal gästföreläsningar av praktiserande revisorer fått en viss förståelse kring den oberoendeproblematik som revisorn ställs inför bland annat då rådgivningskonsultationen kan stå i konflikt med den goda revisorsseden. Vi har emellertid ingen praktisk erfarenhet och har därför lite kunskap om den faktiska graden av tillämpning av de nya reglerna.

### 2.2 DESKRIPTIVA OCH EXPLORATIVA UNDERSÖKNINGAR

Vår uppsats syftar till att undersöka tillämpningen av analysmodellen. Enligt vår mening saknar detta område till stor del vetenskapliga teorier och modeller vilket gör att vår uppsats huvudsakligen är av deskriptiv art. Med deskriptiv menas att på ett beskrivande sätt kartlägga förhållanden inom det problemområde eller ämne som man avser undersöka (Lekvall & Wahlbin, 1993). Vid deskriptiva undersökningar begränsar forskaren sig till att undersöka ett fåtal aspekter av de företeelser man är intresserad av (Patel & Davidsson, 1994).

Vårt uppsatsarbete är till viss del även av explorativ art. Detta innebär att forskaren gör en utforskande undersökning (Patel & Davidsson, 1994). En explorativ undersökning avser att ge grundläggande kunskap och förståelse för ett problemområde (Lekvall & Wahlbin, 1993). För att skapa oss kunskap och förståelse för gränsdragningsproblematiken mellan revision och rådgivning och om analysmodellens grundläggande syften, tog vi del av litteratur och artiklar inom dessa områden. Vid analysen av vår undersökning kommer vi därför att kunna göra en del jämförelser med relevant litteratur och artiklar.

### 2.3 KVALITATIV ELLER KVANTITATIV METOD

Undersökningar kan definieras som kvantitativa eller kvalitativa. Man syftar då på vilket sätt forskaren väljer att bearbeta och analysera den insamlade informationen. Om forskarens frågeställning gäller *hur många*, *hur ofta*, eller *hur vanligt*, bör en kvantitativ studie göras. Om frågeställningen istället handlar om att skapa förståelse eller att hitta mönster bör forskaren använda sig av en kvalitativ studie. (Trost, 1993)

Vid kvalitativa undersökningar använder sig forskaren av verbala bearbetnings- och analysmetoder (Patel & Davidsson, 1994). Slutsatserna baseras då på icke kvantifierad data såsom värderingar, föreställningar, attityder et cetera (Lundahl & Skärvad, 1992). Enligt Lekvall & Wahlbin (1993) karaktäriseras kvalitativa undersökningar av att forskaren samlar in, analyserar och tolkar information som inte kan kvantifieras, det vill säga uttryckas i sifferform, på ett meningsfullt sätt.

Vid kvantitativa undersökningar använder forskaren sig av statistiska metoder för bearbetning och analys av den information som samlats in (Patel & Davidsson, 1994).

Man använder sig av undersökningsmetoder som oftast utmynnar i numeriska observationer, som till exempel experiment, tester, enkätundersökningar och frågeformulär (Backman, 1998).

Utifrån studiens syfte har vi valt att genomföra en kvalitativ undersökning eftersom vi med hjälp av personliga intervjuer vill få en djupare insikt och förståelse för vårt problemområde. Detta finner vi inte lämpligt att uttrycka med statistiska samband. Vi valde personliga djupintervjuer framför enkätundersökningar och telefonintervjuer, framförallt eftersom eventuella oklarheter kan förklaras då de uppstår. Detta medför att vi kan ställa frågor med en högre grad av komplexitet, utan att för den skull riskera att missförstånd uppstår. En annan fördel med att använda sig av djupintervjuer är, som vi ser det, möjligheten att kunna ställa relevanta följdfrågor och därmed få ut så mycket som möjligt av varje enskild intervju. Dessutom kan man vid en personlig intervju ta del av respondentens kroppsspråk och minspel, vilket kan vara ett värdefullt komplement till det talande språket.

## 2.4 URVAL OCH RESPONDENTER

Vid kvalitativa studier bör forskaren begränsa urvalet till ett mindre antal intervjuer. Det är också viktigt att intervju personer som är väl lämpade för de frågor som undersökningen behandlar. (Trost, 1993) Valet av respondenter gjordes utifrån vår avsikt att respondenterna ska vara kvalificerade revisorer och ha arbetat på sin nuvarande arbetsplats under minst fem år. Detta anser vi vara viktigt eftersom respondenternas svar skall vara representativa för byrån. Vi gjorde bedömningen att det vore lämpligt att göra fem intervjuer i undersökningen. Detta eftersom fler respondenter troligtvis skulle medföra ett svåröverskådligt empiriskt material medan färre skulle kunna resultera i ett alltför undermåligt material.

Vår undersökning började med en grundlig genomgång av sekundärdata i form av litteratur och artiklar ur bland annat Balans<sup>1</sup>. Vi tog även del av empiriska undersökningar som gjorts inom området. Efter denna genomgång började vi undersöka möjligheten att genomföra kvalitativa intervjuer på några mindre revisionsbyråer. Efter en studie av lämpliga företag, med hjälp av information från bland annat Företagsfakta och Gula Sidorna, kontaktade vi drygt 40 företag belägna i Göteborgsområdet. Gemensamt för dessa företag är att samtliga är revisionsbyråer med högst fyra kvalificerade revisorer. Svarsfrekvensen var relativt låg och av dem som svarade uppgav många att de inte hade möjlighet att avsätta tid kring månadsskiftet november december eftersom denna tidsperiod är den mest arbetsintensiva under året. Inom ett par dagar hade vi emellertid fått positiva svar och bokat in intervjuer med ett antal företag. Bemötandet vi fick då vi kontaktade olika företag var väldigt varierande. Vissa revisorer påpekade att vårt problemområde är relevant men alldeles för komplext och "skulle ta en hel dag att behandla vid en intervju". Andra menade att ämnet bara berör en formalitet i revisorns vardag. Vissa verkade känna sig förnämda och undrade varför vi valt att kontakta just dem.

För att öka informationsinnehållet bör intervjuerna göras med personer som på goda grunder kan antas ha rikligt med kunskap om de företeelser som undersökningen fokuserar på, enligt Holme & Solvang (1991). Med anledning av detta har vi i största möjliga mån försökt välja personer som är representativa för det vi avser med vår undersökning. Vi valde därför att intervju kvalificerade revisorer eftersom dessa har arbetat inom revisions-

---

<sup>1</sup> Balans är en tidskrift för fri och obunden debatt om redovisning och revision och ges ut av FAR

branschen en längre tid och därför har en viss erfarenhet av att konfronteras med oberoendefrågor. Två av respondenterna är auktoriserade och tre är godkända revisorer. En av dem sitter med i styrelsen för FAR och medverkar aktivt i dess Etikkommitté. Samtidigt har denna revisor en betydande position inom SRS. När man gör kvalitativa studier är de respondenter som tagits fram genom urvalet inte alls representativa i statistisk mening (Trost, 1993). För vår undersökning betyder detta att den bygger på de insikter, kunskaper och åsikter som respondenterna har om våra frågeställningar och tillämpningen inom byrån.

## 2.5 INTERVJUERNAS GENOMFÖRANDE

Intervjuer kan sägas ha olika grad av standardisering. Våra intervjuer kan benämnas vad Lundahl & Skärvad (1993) kallar semistandardiserade intervjuer. Detta innebär att forskaren på förhand bestämt vissa frågor som ges till samtliga respondenter i undersökningen. Dessutom ställs relevanta följdfrågor till respondenterna. Denna form av standardisering innebär att intervjuaren även ställer frågor som är specifikt utformade för en eller flera av respondenterna.

Ett problem som kan uppstå vid personliga intervjuer är att de ibland tenderar att bli alltför långa. Detta kan medföra att såväl respondenten som frågeställaren tappar koncentrationen. För att undvika detta använde vi oss av en väl genomarbetad intervjuguide<sup>2</sup> som grund för samtalen samtidigt som vi försökte hålla intervjutiden inom intervall 60 till 90 minuter. Vi försökte även undvika att intervjuerna styrde in på andra områden än de som behandlar ämnet för uppsatsen.

Man kan också skilja på strukturerade och ostrukturerade intervjuer. Strukturerade intervjuer kännetecknas av att målsättningen med intervjun är fastställd i förväg och att frågorna och följdfrågorna är systematiskt utformade. Den ostrukturerade intervjun kännetecknas av att syftet med intervjun inte är lika snävt definierat och att inriktningen är bredare. Intervjun syftar dessutom till att locka fram respondenternas värderingar, åsikter och föreställningar lika mycket som rena fakta. Forskaren använder också frågor som stimulerar respondenten att utveckla sina svar. (Lundahl & Skärvad, 1993)

För att våra intervjuer skulle ge oss relevanta svar använde vi oss av en väl genomarbetad frågeguide som behandlar våra problemställningar. Intervjuerna genomfördes med en relativt låg grad av standardisering och strukturering eftersom vi ville ge utrymme för respondenterna att komma med egna infall och synpunkter. Dessutom ville vi ge oss själva möjligheten att kunna komma med eventuella följdfrågor. Vi ansåg vidare att frågorna behandlar ett känsligt ämne och att respondenterna vid publicering av namn och arbetsplats kunde antas avge tillrättalagda svar. Därför valde vi att behandla dem med anonymitet under fingerade namn. Detta var något som vi redan vid första kontakten tydliggjorde för respektive respondent. De var således medvetna om detta redan innan intervjun varför de inte torde ha haft incitament att avge oärliga svar. Vår intervjumetodik kan sammanfattas med att intervjuerna var relativt fria och svaren helt öppna (Ejvegård, 1996). De fem intervjuerna som genomfördes var mellan 60 och 90 minuter långa beroende på hur lång tid respondenterna hade att avsätta.

För att vår undersökning skulle bli så tillförlitlig som möjligt var vi båda närvarande vid samtliga intervjutillfällen. En av oss registrerade de övergripande svaren och observerade

---

<sup>2</sup> se Bilaga 1 *Intervjuguide*

respondentens reaktioner och beteenden medan den andre ansvarade för att ställa frågorna och observera. De registrerade svaren sammanställdes direkt efter intervjuerna. Dessa skickades sedan till respektive respondent så att denne skulle ges möjlighet att påtala eventuella missuppfattningar och komma med ytterligare information, om så önskades. På detta sätt ville vi säkerställa att den information som presenteras i vårt empirikapitel är tillförlitlig. Två av respondenterna hade ingenting att tillföra eller korrigera. Detta kan antingen innebära att de svar vi sammanställde var korrekta, eller att personerna inte har haft tid eller lust att läsa igenom sammanställningarna. Två andra respondenter gav oss feedback, båda var nöjda med materialet, den ene ville dock lämna förtydliganden på ett par punkter. Den siste respondenten ansåg sig inte behöva se en sammanställning innan uppsatsen publiceras.

När forskaren gör kvalitativa undersökningar kan det vara användbart att spela in intervjuerna med hjälp av bandspelare. Fördelarna med detta är att forskaren i efterhand kan lyssna till tonfall och ordval upprepade gånger samt skriva ned ordagrant vad som sades på intervjuerna. Detta innebär att anteckningarna under intervjuerna kan reduceras så att koncentrationen istället kan riktas mot respondenten och dennes kroppsspråk. Nackdelen med bandinspelning är att den kan verka hämmande på den person som blir intervjuad, vilket kan leda till att det inte alltid ges helt uppriktiga svar. Det tar dessutom mycket tid i anspråk att dokumentera all information från banden. (Trost, 1993)

Efter en grundlig diskussion beslutade vi oss för att använda oss av bandspelare under våra intervjuer. Detta eftersom vi inte ville riskera att gå miste om värdefull information på grund av att för stort fokus lagts på att anteckna utförligt. Med hjälp av bandspelaren kunde vi istället fokusera på själva samtalet och på respondentens beteende. Innan intervjuerna genomfördes var vi dessutom noga med att påpeka att all information på kassettbanden skulle behandlas konfidentiellt och att möjlighet fanns att stänga av bandspelaren vid önskemål. Ingen av respondenterna använde sig dock av denna möjlighet utan samtliga intervjuer bandades i sin helhet. Vår uppfattning är att intervjuerna utspelade sig i en avslappnad atmosfär där respondenterna kunde svara spontant på våra frågor. Av svaren att döma var respondenterna överlag förvånansvärt ärliga och uppriktiga. Således upplevde vi inte att någon av respondenterna hämmades av bandspelarens närvaro.

## 2.6 VALIDITET OCH RELIABILITET

Med hög validitet menas att det finns en stark korrelation mellan det forskaren avser att undersöka och vad denne faktiskt undersöker. För att uppnå en hög validitet krävs således att vi undersöker det vi har för avsikt att undersöka. En hög reliabilitet innebär att forskaren kan försäkra sig om att undersökningen sker på ett tillförlitligt sätt. I undersökningar som baseras på personliga intervjuer går det emellertid inte att på ett tillförlitligt sätt erhålla ett mått på reliabiliteten. Tillförlitligheten är då istället relaterad till de bedömningar som intervjuaren och observatören gör samt till att respondenten förstår de frågor som ställs. (Patel & Davidsson, 1994)

Teorierna om reliabilitet och validitet anses härstamma från den kvantitativa metodologin, varför det enligt Trost (1993) är egendomligt att tala om reliabilitet och validitet vid kvalitativa undersökningar. Detta eftersom en hög reliabilitet innebär att en förnyad undersökning skall ge samma resultat. Användandet av kvalitativa metoder innebär emellertid att det i stort sett är omöjligt att erhålla samma svar vid en förnyad undersökning. Intervjuer och datainsamling bör ändå ske på ett sådant sätt att informationen blir adekvat, tillförlitlig och trovärdig. (Trost, 1993)

I syfte att uppnå en så hög validitet som möjligt har vi bland annat kontinuerligt beaktat synpunkter från såväl handledare som opponenter. För att försäkra oss om att uppsatsens empiriska material håller en hög grad av tillförlitlighet har dessutom ett antal faktorer beaktats. Dessa faktorer presenterades i föregående avsnitt.

## **2.7 ANALYS OCH SLUTSATSER**

Efter att de kvalitativa intervjuerna hade genomförts sammanställdes informationen i empirikapitlet. Därefter analyserade vi resultaten från vår undersökning och diskuterade dessa utifrån vår teoretiska referensram. Efter analysen diskuterade vi igenom arbetet vilket resulterade i våra slutsatser. Under arbetets reflekterade vi över vissa aspekter som kan vara intressanta att studera i ett närmare perspektiv. Efter slutsatserna redogör vi för dessa och ger förslag på ämnen att studera vid fortsatt forskning.

## **2.8 KÄLLKRITIK**

Ett problem med att använda sig av respondenter som är vana vid att reflektera över sin situation är att dessa personer kan ge en tillrättalagd bild av verkligheten. Holme & Solvang (1991) menar att om intervjuaren är medveten om detta problem kan respondentens svar ändå vara värdefullt ur informationssynpunkt. När intervjusituationen är frivillig, öppen och spontan och när respondenten är medveten om undersökningens syfte, kan det uppstå tillit mellan intervjuaren och respondenten. En sådan tillit är en förutsättning för att intervjun ska bli engagerande, kunskapsutvecklande och skapa medvetenhet. (Holme & Solvang, 1991)

Det är svårt att bedöma hur sanningsenliga respondenterna på de olika revisionsbyråerna har varit under intervjuerna. Möjligtvis vill de framställa sin egen tillämpning av analysmodellen på ett vinklat sätt, eftersom ett regelvidrigt handlande är ett brott mot lagen och kan leda till allvarliga påföljder. Respondenterna kan således ha varit subjektiva och möjligtvis försiktiga i att uttala sig om känsliga områden. Av svaren att döma anser vi emellertid att alla respondenter varit ärliga och uppriktiga under intervjuerna.

En del av den teoretiska referensram vi använder består av publicerade åsikter och budskap från olika skribenter. Läsaren bör vara medveten om att deras framställningar är högst personliga och på intet sätt har någon vetenskaplig förankring.

---

## 3 TEORETISK REFERENS RAM

---

*I följande kapitel presenteras de teorier som ligger till grund för vår empiriska undersökning. Inledningsvis beskrivs revisorns oberoende och rådgivning och därefter följer en redogörelse av analysmodellens uppbyggnad.*

---

### 3.1 REVISORNS OBEROENDE

Få yrkesutövare torde vara föremål för en så omfattande reglering som revisorerna. Kraven på revisorn regleras i Sverige utifrån såväl aktiebolagslagen som revisors- och revisionslagarna. Dessutom tillkommer revisorsförordningen, FAR:s och SRS:s etiska regler samt särskilda föreskrifter och uttalanden från Revisorsnämnden. Utifrån alla dessa krav anser Langsted (1999) att revisorn mer eller mindre måste vara en övermänniska för att kunna leva upp till regleringen. Enligt Langsteds tolkning skall revisorn besitta kompetens på hög nivå inom frågor som rör bland annat skatterätt, ekonomistyrning, budgetstyrning, redovisning och revision. Vidare skall revisorn vara oberoende av alla intressen som på minsta sätt riskerar att påverka dennes handlingsätt. Dessutom skall en god revisor ha en grundläggande förståelse för samtliga klienters verksamheter och alltid ha ett oklanderligt etiskt förhållningssätt.

Sutton (1997) understryker vikten av att revisorn, för att kunna utföra sin roll som granskare, intar ett oberoende förhållningssätt gentemot sina klienter. Enligt FAR (2003) skall revisorn, för att skapa ett grundläggande förtroende, iaktta god revisorssed och agera utifrån revisorslagens stipulerade skyldigheter gällande opartiskhet och självständighet. Dessutom måste revisorn vara objektiv i samtliga sina ställningstaganden. För att uppnå dessa kriterier är det numera obligatoriskt att tillämpa den så kallade analysmodellen. Lagstiftarnas avsikt med modellen är att säkerställa revisorns oberoende gentemot klientföretagen. Analysmodellen är tänkt att, i kombination med jävsreglerna i aktiebolagslagen, bidra till ökat förtroende för revisorsprofessionen. Enligt aktiebolagslagen får en revisor ej:

- Äga aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern
- Ingå i företagsledningen för bolaget eller annat bolag i koncernen
- Vara anställd hos eller på annat sätt befinna sig i en beroendeställning till bolaget
- Vara verksam i samma rörelse som yrkesmässigt biträder vid grundbokföring
- Vara gift, sambo eller på annat sätt nära släkting med medlem i bolagets ledning
- Stå i låneskuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern

Förutom jävsreglerna har även FAR och SRS egna regler för vad som är god revisorssed. Gemensamt för samtliga regler är att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget om han eller hon inte lever upp till dessa.

Revisorns oberoende kan enligt de yrkesetiska reglerna i FAR (2003) studeras utifrån två olika aspekter, faktiskt och synbart oberoende. Det faktiska oberoendet kan sägas vara ett sinnestillstånd där revisorn förhåller sig opartisk gentemot sin klient och endast tar hänsyn till de omständigheter som är relevanta för uppdraget. Synligt oberoende däremot, karaktäriseras av hur omvärlden uppfattar revisorn. Revisorns uppträdande spelar därför en avgörande roll för det synliga oberoendet. Fant (1994) definierar det faktiska oberoendet som revisorns förmåga att enbart ta hänsyn till de omständigheter som är av betydelse för granskningsuppdraget. En konsekvens av det synbara oberoendet är att revisorn är ointresserad av resultatet i granskningen. En revisor kan enligt Cassel (1996) vara

faktiskt oberoende trots att han inte uppfattas vara det av omvärlden. Omvänt gäller att en revisor i omvärldens ögon kan verka vara oberoende trots att denne i själva verket inte är det. Denna situation kan uppkomma exempelvis då betraktaren har bristfälliga kunskaper om hur en revisor skall agera.

### 3.2 REVISORNS RÅDGIVNING

Alltsedan 1970-talet har det pågått en debatt kring revisorns relation till klientföretagen. Diskussionerna påbörjades i USA till följd av att revisionsbyråernas verksamhet utvidgades till att även omfatta konsultation utanför revisionsområdet. Denna rådgivning ansågs försämra revisorns oberoendeställning. Sutton (1997) framhåller att revisionsbyråernas tjänsteutbud har ökat markant under senare tid. Numera erbjuds en mängd olika tjänster som inte har en naturlig koppling till det traditionella revisionsområdet. Detta har medfört att strukturen i revisionsbranschen förändrats och att aktörerna idag erbjuder rådgivning inom bland annat affärsområden som skatt, juridik och värdering (SOU 1999:43). Revisionsverksamheten utgör således numera bara en tjänst bland flertalet andra. Oftast utnyttjas kombinationen av revisions- och konsultverksamhet i mindre och medelstora bolag, eftersom det för dessa företag är både tids- och kostnadsbesparande att anlita revisorn som rådgivare. Enligt Van der Plaats (2000) har det dessutom visat sig att rådgivningsverksamheten ofta är mer lönsam än den traditionella revisionsverksamheten vilket ger revisionsbyråerna starka incitament att erbjuda även konsultation.

Goldwasser (1999) framhåller ett antal faktorer som medför positiva effekter för revisionsbolagen. Han menar bland annat att rådgivningen medför ökad kunskap och förståelse kring klientens verksamhet samtidigt som revisionsbyråns totala lönsamhet ökar. Detta i sin tur resulterar i ökade möjligheter för byrån att attrahera och rekrytera högkvalitativ personal.

Begreppet revisionsverksamhet förekommer i flera centrala bestämmelser i den nya revisorslagen. Revisornämnden har rätt att förbjuda en revisor att utöva en verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet om dess utövande rubbar förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet. Verksamhet som utgör revisionsverksamhet kan däremot inte förbjudas på denna grund. (FAR, 2003) Enligt revisorslagen är revisionsverksamhet sådan ”granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren samt rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid ett granskningsuppdrag”.

I Sverige trädde lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde delvis i kraft den 1 juli 2001. Lagen omfattar allt biträde av juridiskt eller ekonomiskt slag och gäller således i allra högsta grad redovisnings- och revisionsbyråer. För att en revisor skall bli fälld krävs att denne visat grov oaktsamhet i sitt arbete. Enligt SOU (1999:43) kan revisorers konsultuppdrag leda till självgranskning, vilket medför att revisorn tvingas granska resultatet av sitt eget arbete. För att undvika självgranskning får revisorn därför inte delta i det faktiska beslutsfattandet.

Aktiebolagslagens jävsregler förbjuder revisionsbyråer att biträda revisionsklienter med deras grundbokföring. Justitiedepartementet har emellertid lämnat på förslag att det skall ske en lagändring som innebär ett absolut förbud mot kombinerade redovisnings- och revisionsuppdrag. (Ju2003/3072/L1) Ändringen skulle innebära att det föreligger jäv så



snart någon av revisorns kollegor på byrån hjälper bolaget med såväl grund- och huvudbokföring som med upprättande av årsredovisningen. Förslaget har mötts av stark kritik från revisionsbranschens remissinstanser. Enligt Engblom & Markland (2003) hävdar såväl FAR som SRS att promemorian saknar stöd i verkligheten och att Justitiedepartementet underskattar behovet av kompetent biträde i de mindre företagens bokföringsorganisation. Man anser också att promemorian undervärderar de merkostnader för klienten som de föreslagna lagförändringarna skulle ge upphov till. Såväl FAR som SRS anser att risken för brister i redovisningen är stor när revisorn förlitar sig på en fristående redovisningsbyrå. Detta påstående grundar de på det faktum att det saknas ett kvalitetssäkringssystem för svenska redovisningskonsulter och att allvarliga kvalitativa brister har kunnat iakttagas bland dem under senare år.

### 3.3 ANALYSMODELLEN

I syfte att förstärka revisorns oberoendeställning gentemot företagen har det under de senaste åren utvecklats ett antal förslag till förbättringar av revisionsprocessen. Från den 1 januari 2002 gäller i Sverige en ny revisorslag, som till stor del anknyter till EU:s rekommendationer. Den föregående blev endast fem år gammal, vilket enligt Björn Markland, avgående generalsekreterare i FAR, är karaktäristiskt för utvecklingstakten inom revisionsbranschen. Den största förändringen uppges röra synsättet på revisorns självständighet och opartiskhet i revisionsuppdragen. Förbudslistorna som tidigare utgjorde en del av praxis är borta och ersatta av en modell för analys av hot och åtgärder. Den europeiska revisorsfederationen, Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), utvecklade redan 1995 ett förslag till en analysmodell vars syfte var att säkerställa oberoendet. Denna har fungerat som en förebild för den svenska versionen och är en del av den nya revisorslagen. Sverige var det första landet i världen som lagstiftade om analysmodellen men har sedan dess fått ett antal efterföljare. Genom införandet av en analysmodell tas inom EU ett stort steg mot en harmonisering av synen på bland annat oberoendeproblematiken. I dagsläget tillåts en del nationella avvikelser inom EU, men tanken är att en total harmonisering skall uppnås inom några år. (FAR, 2003)

Den nya lagstiftningen medför ett ökat ansvar för revisionsbranschen eftersom revisorn på ett tillfredsställande sätt förväntas dokumentera de ställningstaganden som denne gjort under granskningsprocessen. Denna dokumentation möjliggör för samhället, genom Revisorsnämnden och domstolarna, att i efterhand kontrollera och bedöma huruvida revisorn verkligen lever upp till de ställda kraven. Eftersom konsekvenserna av försummelser och misstag kan resultera i svåra konsekvenser för såväl den enskilde revisorn som revisionsbyrån har branschen tagit kvalitets- och oberoendefrågorna på största allvar. Det är bland annat av denna anledning som lagstiftarna tror att analysmodellen kommer att fungera i praktiken. (FAR, 2003)

Modellen har dock inte vunnit sympatier från alla håll. Enligt Wennberg (2003) uttrycker Revisorsnämndens tidigare direktör Christer Lefrell starka tvivel kring analysmodellen. Han anser bland annat att modellen är svår att tillämpa i praktiken och att det kommer att ta lång tid innan man byggt upp en praxis så att man tydligt ser var gränserna går. Vidare hävdar han att det kommer att ta mycket tid i anspråk för såväl Revisorsnämnden som branschen i stort för att få ordning på tillämpningen. Lefrell säger sig dessutom ha en känsla av att många revisorer närmast ser modellen som ytterligare en blankett att sätta kryss i. Även Engerstedt & Strömqvist (2003) hävdar att analysmodellen har stora svagheter. De hävdar bland annat att även den tidigare revisorslagen innehöll en bestämmelse om att revisorn skulle avböja eller avsäga sig uppdrag där det förelåg någon omständighet

som kunde rubba revisorns oberoende. I den gamla lagen fanns emellertid inte någon mot-svarighet till den nuvarande revisorslagens möjlighet för revisorn att i det enskilda fallet bryta presumtionen genom att vidta speciella motåtgärder. Engerstedt & Strömqvist menar att denna skillnad inte kan tolkas på annat sätt än att de nuvarande reglerna tillåter mer nyanserade bedömningar och att de därför i princip är att betrakta som mindre restriktiva. Det faktum att revisionsbyråer i vissa fall tillåts vidta interna motåtgärder och att ”en väl-informerad tredje man skall användas som måttstock” förstärker, enligt skribenterna, tesen om att reglerna numera inte är lika hårda som tidigare.

Eskilsson (2003) delar emellertid inte Engerstedt & Strömqvists uppfattning utan anser snarare att det är tvärtom. Han poängterar att möjligheten att vidta motåtgärder för att eliminera oberoendehot måste ses mot bakgrund av den stränga huvudregeln vars typ-situationer i regel torde medföra en presumtion för revisorn att avböja eller avsäga sig uppdraget. Eskilsson (2003) menar vidare att man måste ta i beaktning att en revisor, som bedömer att ett uppdrag trots oberoendehot kan behållas, har bevisbördan för detta hos Revisorsnämnden och i domstolarna. Han menar därför att kraven på revisorerna är minst lika höga som tidigare och att det numera krävs betydligt mer omfattande analyser och dokumenteringsarbeten för att kunna stärka oberoendet.

Den svenska analysmodellen kan sägas vara uppbyggd av tre övergripande steg som tillsammans ska bidra till att stärka förtroendet för de enskilda revisorerna. Det första steget omfattar identifiering av sådana omständigheter som kan utgöra hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. Därefter gör revisorn en bedömning om det i det enskilda fallet finns anledning att ifrågasätta sin egen förmåga och/eller vilja att genomföra uppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt. Analysmodellens sista steg, som i regel är det minst omfattande, innefattar den obligatoriska dokumentationen av prövningen. (FAR, 2003)

Vid prövningen skall revisorn enligt FAR (2003) väga in och ta hänsyn till samtliga för tredje man kända och okända omständigheter. Detta kan till exempel omfatta personliga och ekonomiska relationer mellan revisorn och klienten. Dessutom ska förtroendestärkande åtgärder, som exempelvis intern kvalitetssäkring och externa kontrollåtgärder, beaktas. Därefter skall ovan nämnda omständigheter prövas utifrån hur en ”hypotetisk, kunnig och omdömesgill tredje man med insikt om alla relevanta omständigheter” skulle bedöma revisorns situation.

I FAR (2003) tydliggörs även att en revisionsbyrås storlek och organisation kan påverka möjligheterna att praktiskt tillämpa analysmodellen. En god byråorganisation kännetecknas, enligt FAR (2003), av att såväl faktiska som synbara hot upptäcks, dokumenteras och i största möjliga mån åtgärdas. Vilken organisation som är den lämpligaste anses inte kunna definieras men större revisionsbyråer uppges i allmänhet ha större möjligheter att vidta interna åtgärder. Mindre revisionsbyråerna har oftast begränsade resurser och får istället försöka lösa problemen genom att anlita externa revisorer eller andra samarbetspartners.

### **3.3.1 OBEROENDEHOTEN**

Den nya lagstiftningen innebär att revisorn inför varje enskilt uppdrag skall pröva om det föreligger sådana omständigheter som medför att dennes förtroende kan rubbas eller på annat sätt ta skada. Dessutom måste revisorn löpande under uppdraget vara uppmärksam på om någon ny omständighet förändrar dennes situation. För att underlätta prövningen finns i lagen fem typsituationer som alltid medför en presumtion för revisorn att avböja

eller avsäga sig uppdraget. Dessa fem situationer, som behandlas nedan, följs av en generalklausul. (FAR, 2003)

### **Egenintressehot**

Enligt FAR (2003) föreligger ett egenintressehot när revisorn, eller någon annan i dennes revisionsgrupp, har direkta eller indirekta intressen i revisionsklientens verksamhet. Indirekta hot kan exempelvis föreligga när en person som är närstående till revisorn har nära affärsrelationer till klienten eller andra ekonomiska intressen av betydelse. Ett annat indirekt hot föreligger då revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som äger andelar i revisionsklientens företag. Ett direkt ekonomiskt intresse kan bero på att revisorn och klienten har affärsmässiga relationer utöver vad som omfattas av revisionsuppdraget. Så kan vara fallet exempelvis när revisorn innehar eller handlar med klientens värdepapper eller när revisorn och klienten deltar i gemensamma projekt. Direkta intressen föreligger också om revisorn eller någon närstående till denne givit ut ett lån till klienten eller åtagit sig att gå i borgen för klientens skulder. Likaledes föreligger ett egenintressehot om revisorn står i ekonomiskt beroendeförhållande till sin klient. Så är exempelvis fallet när revisionsarvodena utgör en betydande del av byråns intäkter eller om revisorns arvode påverkas av företagets omsättning. Det är därför av största vikt att revisorn, innan avtalet accepteras, bedömer den risk som uppdraget innebär och samtidigt försäkras om att lämpliga skyddsåtgärder finns tillgängliga.

### **Självgranskningshot**

Självgranskningshotet blir, enligt FAR (2003), verklighet då den som skall genomföra granskningen redan i ett tidigare stadium tagit ställning till de förhållanden som skall granskas. Hotet föreligger även i de situationer när någon annan som ingår i revisionsgruppen har lämnat råd eller på annat sätt varit involverad i en fråga som revisorn kan tvingas ta ställning under granskningsuppdraget. Av FAR (2003) framgår dessutom att en revisor kan agera i roller som både granskare och rådgivare. I rollen som granskare skall revisorn i enlighet med befintlig lagstiftning granska förvaltning och finansiell information vilket sedermera skall resultera i en skriftlig rapport där resultatet av granskningen diskuteras. I rollen som rådgivare får revisorn yttra sig i frågor som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten. Om rådgivningen är riktad direkt till en klient finns dock viktiga begränsningar att beakta. Rådgivningen får under inga omständigheter riskera revisionens opartiskhet och självständighet.

En revisor lämnar ofta upplysningar om befintliga regler och rekommendationer och svarar på klientens frågor om hur dessa regler skall tillämpas i en konkret situation. Inte sällan är dessa råd av okomplicerad karaktär, varför självgranskningshotet kan undvikas. Det förekommer dock situationer där upplysningarna kan anses vara av sådant slag att de medför att revisorns opartiskhet kan ifrågasättas. I sådana fall är det, enligt Miller (1992) lämpligare att en ny revisor tar sig an uppdraget. Detta eftersom denne kan granska företaget ur ett annat perspektiv och inte tar för givet att företagets redovisning är korrekt.

### **Partställningshot**

Ett partställningshot kan enligt FAR (2003) uppstå när revisorn, eller någon annan som är inblandad i revisionsuppdraget, uppträder till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller intresse motsättningar. Exempel på detta är när revisorn företräder sin klient i en skatteprocess eller biträder vid dennes kontakt med skattemyndigheten. Ett annat exempel kan vara om revisorn företräder/uppträder som biträde åt klienten vid förvärv eller försäljning av tillgångar som finns redovisade i företaget. Cassel (1996) anser att revisorn skall vara helt

juridiskt obunden och således inte i något avseende får vara part på den marknad där revisionsklienten agerar. Man bör emellertid ta i beaktning att regelns uttryck ”uppträder till stöd för” innebär att regeln blir tillämplig först om revisorn har, eller har haft, i uppdrag att tala i klientens sak. Att endast vidarebefordra uppgifter till skattemyndigheten eller att ge råd till klienten om hur dennes talan skall läggas upp, utgör således inget partställningshot. Det sistnämnda kan däremot leda till ett självgranskningshot. (FAR, 2003)

### **Vänskapshot**

Enligt FAR (2003) föreligger ett vänskapshot när revisorn, eller någon annan som är inblandad i revisionsuppdraget, har nära personliga relationer till revisionsklientens styrelse, verkställande direktör eller andra ledande befattningshavare. Det anses då finnas en risk att revisorn blir alltför välvilligt inställd till klientens intressen, vilket gör att förtroendet för revisorns självständighet och opartiskhet minskar. En personlig relation föreligger enligt regeln vid mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter, men även vid indirekta kontakter genom någon nära anhörig. Det kan även uppkomma en särskild form av vänskapshot om revisorn har haft samma klient under en lång följd av år. Enligt Chryssides & Kaler (1993) utvecklas då en relation som leder till att revisorn börjar lita på sin klient, vilket kan få till följd att dennes kritiska och professionella tänkande avtar eller försvinner helt. Detta leder till att det uppstår brister i granskningen, vilket gör att bilden av företaget riskeras bli missvisande. Enligt Sutton (1997) är det emellertid svårt för revisorn att veta vid vilken tidpunkt han eller hon blir så involverad i klientens verksamhet att privata intressen kan komma att gå ut över de yrkesmässiga reglerna.

### **Skrämselhot**

Skrämselhot föreligger enligt FAR (2003) om revisionsklienten eller annan utövar hot eller påtryckningar mot revisorn på ett sätt som är ägnat att inge obehag. Dessa hot gör att förtroendet för revisorns förmåga att utföra uppdraget med självständighet och opartiskhet rubbas, varför uppdraget skall upphöra om inte hotet kan elimineras. Cassel (1996) poängterar att klienternas stundtals bristande respekt för revisorn och dennes roll visserligen förutsätter att revisorn har ett visst mått av civilturage, men att otillbörliga påtryckningar kan medföra att denne agerar på ett felaktigt sätt.

### **Generalklausulen**

Generalklausulen täcker alla andra omständigheter och innebär att revisorn skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag, även om inte någon av de fem reglerna ovan är tillämpliga, då det föreligger något förhållande av sådant slag att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Generalklausulen skall liksom reglerna ovan tillämpas med beaktande av innehållet i EU:s kommande rekommendation om revisorers oberoende. (FAR 2003)

#### **3.3.2 FÖREBYGGANDE- / MOTÅTGÄRDER**

Under vissa förutsättningar kan revisorn åta sig eller behålla ett uppdrag i sin revisionsverksamhet trots att förhållandena är sådana som avses i de fem punkterna ovan. Detta är möjligt om det i det enskilda fallet föreligger särskilda omständigheter eller har vidtagits alternativt planeras att vidtas åtgärder som gör att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Särskilda omständigheter kan exempelvis föreligga vid affärstransaktioner mellan revisorn och revisionsklienten. Dessa kan normalt godtas om de är av vardaglig karaktär och ingås på samma villkor som gäller för andra. (FAR 2003)

### **Motåtgärder**

Revisorn kan enligt FAR (2003) ofta reducera hoten till en godtagbar nivå genom att vidta olika motåtgärder. Vilka åtgärder som krävs för att bryta presumtionen måste enligt regeringen avgöras från fall till fall, men generellt kan sägas att ju starkare hot mot oberoendet som identifierats, desto kraftfullare motåtgärder krävs (Prop 2000/2001:146). I vissa situationer kan det räcka med byråinterns åtgärder, medan andra kräver externa kontrollåtgärder för att balansera hoten. Revisorslagen anger inte uttömmande vilka slags åtgärder som krävs. Detta måste istället prövas inom ramen för god revisorssed. Det bör emellertid tilläggas att vissa typer av oberoendehot överhuvudtaget inte kan balanseras av andra åtgärder. Exempel på ett sådant hot är förekomsten av mer betydande ekonomiska intressen i revisionsklienten verksamhet. (FAR, 2003)

### **Byråinterns åtgärder**

I fall där förtroenderisken framstår som mindre allvarlig kan goda rutiner med interna kvalitetssäkringssystem vara tillräckliga. För att minska risken för att revisorn påverkas av andra i revisionsgruppen kan det vara nödvändigt att dra tydliga gränser mellan företag inom revisionsgruppen och mellan olika verksamhetsgrenar inom respektive företag. Förtroenderisken kan i många fall neutraliseras genom att en annan revisor på samma byrå lämnar en så kallad second opinion. I de fall där ett oberoendehot beror på att revisionsuppdraget har pågått under en lång följd av år kan ibland en kompletterande granskning, som utförs av någon utanför revisionsgruppen, utgöra en neutraliserande motåtgärd. (FAR, 2003)

### **Externa åtgärder**

Interna kontrollåtgärder är inte alltid tillräckliga. Om revisorn exempelvis vid ett fristående rådgivningsuppdrag lämnat råd i en väsentlig fråga som omfattas av granskningsuppdraget och som har stor betydelse för klientens ställning och resultat, krävs externa åtgärder för att neutralisera hotet. Detta kan exempelvis ske genom att en extern yrkesrevisor avger en second opinion. (FAR, 2003)

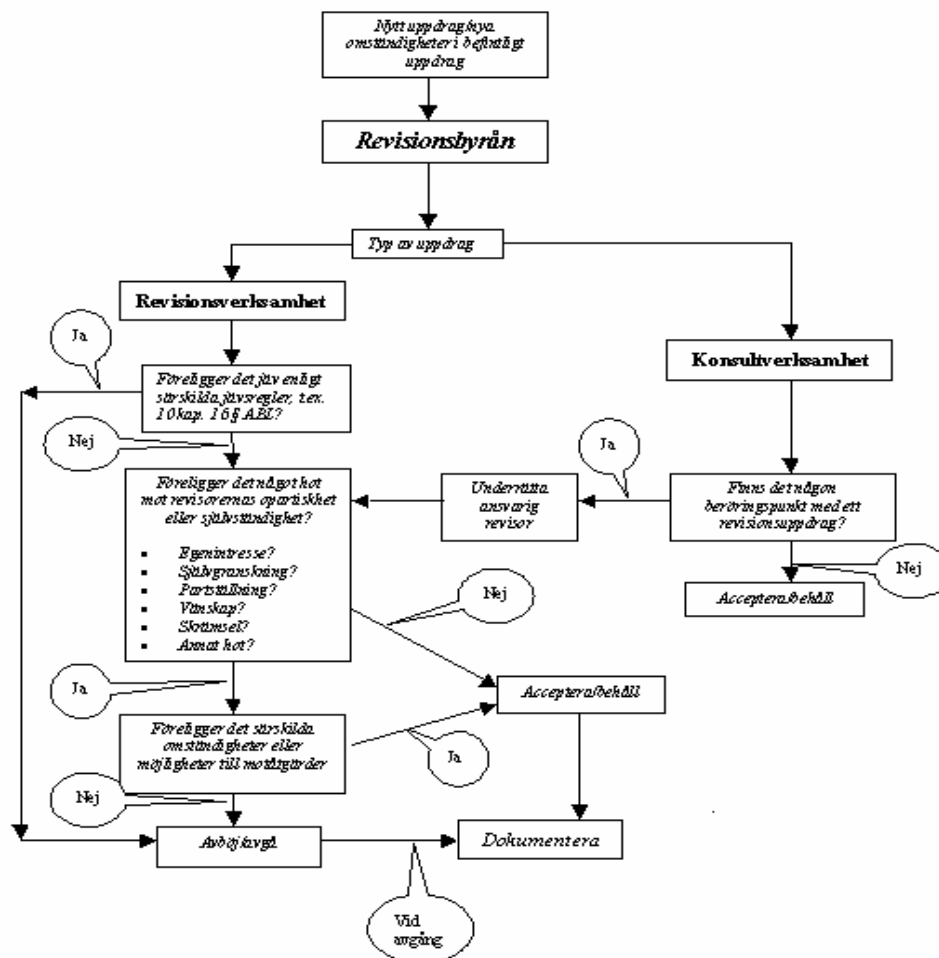
#### **3.3.3 DOKUMENTERING AV ANALYSEN**

Enligt revisorslagen skall revisorer och registrerade revisionsbolag dokumentera uppdragen i revisionsverksamheten. Denna dokumentation skall ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges. Sammanställningen skall bland annat innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Bestämmelserna om vad som skall framgå omfattas av Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. (FAR, 2003)

#### **3.3.4 ANALYSMODELLENS TILLÄMPNINGSPROCESS**

Figuren nedan visar FAR:s förslag på i vilken ordning analysmodellens olika delar kan tillämpas. När ett nytt uppdrag eller en ny omständighet, som kan misstänkas vara av förtroenderubbande natur, kommer in till revisionsbyrån klargörs först om uppdraget är att betrakta som revisions- eller konsultverksamhet. Om det är ett konsultuppdrag måste byrån kontrollera om det kan vara av sådant slag att det kan rubba förtroendet för revisorns oberoende i ett befintligt revisionsuppdrag inom byrån. Så kan vara fallet exempelvis om en konsult, tillhörande samma revisionsbyrå som revisorn, får in ett uppdrag att företräda en klient i en tvist. Om motparten skulle visa sig vara en revisionsklient måste förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet prövas enligt analysmodellen. Eftersom det inte rör ett uppdrag i revisionsverksamheten krävs emellertid ingen doku-

mentation. Prövningen görs av revisorn, eftersom det är han eller hon som skall vara självständig och opartisk i sitt revisionsuppdrag. (FAR, 2003)



Figur 1 Flödesschema för tillämpning av analysmodellen  
 Källa: FAR:s Stadgar 2003, egen bearbetning

Nästa steg blir att undersöka om jäv föreligger, enligt aktiebolagslagen eller andra associationsrättsliga lagar. Om så är fallet får inte revisorn under några omständigheter utses till revisor i företaget. Om vederbörande redan är utsedd tvingas han eller hon att avgå. Därefter sker en prövning om något eller några av de tidigare nämnda hoten i analysmodellen föreligger. Om det inte gör det kan uppdraget accepteras. Om det däremot föreligger något hot skall styrkan i detta bedömas, tillsammans med förekommande motåtgärder, för att kunna avgöra om det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Om så är fallet skall uppdraget avsägas alternativt avböjas. Oberoendeprovningen skall alltid dokumenteras, oavsett om den leder till att revisorn avgår från eller accepterar/behåller uppdraget. (FAR, 2003)

### 3.4 AVSLUTNING

I detta kapitel presenterades de teorier som ligger till grund för vår empiriska undersökning. Kapitlet inleddes med en beskrivning av grundläggande lagar och normer som reglerar revisorns oberoende. I samband med detta gavs en förklaring av begreppen synbart

och faktiskt oberoende och hur dessa bör betraktas. Därefter behandlades revisorns roll som rådgivare och i anknytning till detta de meningsskiljaktigheter som föreligger inom området. Huvuddelen av kapitlet ägnades emellertid åt analysmodellen och dess uppbyggnad. Presentationen gavs utifrån analysmodellens tre övergripande steg: identifiering av förtroendeskadliga åtgärder, eliminering av förtroendeskadliga förhållanden och dokumentering av analysen. Kapitlet avslutades med ett avsnitt om modellens tillämpningsprocess. I följande kapitel presenteras resultaten av vår empiriska undersökning.

---

## 4 EMPIRI

---

*I följande kapitel presenteras resultatet av vår kvalitativa undersökning. Denna grundar sig på personliga intervjuer med fem kvalificerade revisorer verksamma vid små revisionsbyråer i Göteborgsregionen. För att underlätta läsningen presenteras det empiriska materialet utifrån frågeguidens övergripande avsnitt.*

---

### 4.1 PRESENTATION AV RESPONDENTERNA

*Som tidigare nämnts har vi valt att behandla respondenterna anonymt under fingerade namn.*

**Revisor Anette:**

Revisor Anette har läst på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet och tog sin civilekonomexamen år 1976. Hon har tidigare arbetat på två byråer med mindre än tio anställda och driver sedan 1996 en egen byrå där hon är ensam revisor. Anette blev godkänd revisor år 1991.

**Revisor Bengt:**

Revisor Bengt har läst sin civilekonomutbildning på Karlstad Universitet och tog sin examen år 1998. Han har arbetat på samma revisionsbyrå sedan dess och är godkänd revisor sedan hösten 2002. På byrån arbetar för närvarande fyra kvalificerade revisorer.

**Revisor Cecilia:**

Revisor Cecilia har läst på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet och tog sin civilekonomexamen år 1981. Hon har arbetat på samma byrå sedan dess och är auktoriserad revisor sedan 1987, då hon samtidigt blev delägare i företaget. På byrån arbetar för närvarande tre kvalificerade revisorer.

**Revisor David:**

Revisor David har läst på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet och tog sin civilekonomexamen år 1978. Han har tidigare arbetat på en byrå med ungefär tio anställda och driver sedan 1993 en egen revisionsbyrå där han är ensam revisor. David blev auktoriserad revisor år 1987.

**Revisor Erling:**

Revisor Erling har en handelsstudentexamen från Växjö Högskola, tagen år 1967. Denna utbildning har successivt kompletterats med fristående kurser vid denna högskola, numera universitet. Han har tidigare arbetat på en liten byrå och driver sedan år 1973 en egen revisionsbyrå där han är ensam kvalificerad revisor. Erling blev godkänd revisor år 1975.

### 4.2 REVISORNS OBEROENDE

*Av revisorslagen framgår att en revisor skall agera opartiskt och självständigt. Innebörden av dessa begrepp, som omnämns frekvent i lagtexten, kan tolkas på olika sätt varför vi valde att ta reda på hur våra respondenter uppfattar dem. Av ett antal artiklar i redovisningstidskriften *Balans* att döma råder en viss polemik kring den nya revisorslagens relevans. Därför fann vi det intressant att ta reda på hur respondenterna resonerar i frågan.*

#### 4.2.1 CENTRALA BEGREPP

Begreppet opartisk tolkas på ungefär samma sätt av respondenterna. Samtliga menar att opartiskhet kännetecknas av att revisorn handlar objektivt och är neutral i såväl sitt age-



rande som sina uttalanden. Bengt och David poängterar vikten av att revisorn inte bör ta part för eller mot en klient i exempelvis en rättstvist. Enligt David inbegriper begreppet opartisk även det faktum att revisorn inte skall låta sig påverkas av vare sig sina klienter eller deras kreditgivare. Erling anser att opartisk är ett starkare begrepp än det något "trubbiga" uttrycket oberoende som tidigare användes av lagstiftarna. Vad gäller innebörden av begreppet självständig kunde en del skillnader identifieras. Anette menar att begreppet karaktäriseras av att revisorn inte skall påverkas av klienterna, ekonomiska intressen, vänskapsband eller liknande. Bengt däremot, anser att självständighet är ett egendomligt begrepp i sammanhanget. Han menar att det låter som att revisorn skall genomföra revisionen själv utan att ta hjälp av någon annan revisor eller expert inom området. Cecilia är inne på samma linje som Anette och anser att det är viktigt att agera med stort mått av integritet och mod för att våga konfrontera klienten i frågor, som för denne, kan uppfattas som obehagliga. Det är således viktigt att revisorn agerar utifrån sin egen uppfattning om vad som är rätt och vad som är fel, oberoende av vad klienten tycker. Davids svar avviker en aning från övriga respondenter. Han förknippar det med att inte vara för beroende av enskilda klienter, men understryker samtidigt vikten av att driva revisionsbyrån med vinst. Erling anser att kompetens utgör en förutsättning för att kunna agera självständigt gentemot småföretag. Ju mer kompetent revisorn är desto mer självständig och oberoende anses denne vara. Detta eftersom en hög grad av kompetens gör att revisorn blir mindre påverkad av klientföretaget.

Samtliga respondenter är överens om att begreppen delvis går ihop samtidigt som de lämnar utrymme för subjektiva bedömningar. Cecilia menar att revisorn inte kan vara opartisk om denne inte är självständig och har integritet. Däremot kan revisorn möjligen vara självständig utan att vara opartisk. Hon tillägger att det i begreppet integritet ingår ett visst mått av mod som inte ingår i självständighet. Integritet nämns även av David som menar att begreppet innebär att revisorn agerar på ett sådant sätt som gör att denne inte påverkas. Han menar att självständighet förutsätter att revisorn har integritet. Erling talar om att revisorn lever i såväl en intellektuell som en ekonomisk verklighet. Med intellektuell verklighet menar han att revisorn bör ha en stark integritet baserad på sin kunskap, erfarenhet och kompetens, vilket skapar en viss självständighet. Den ekonomiska verkligheten kännetecknas av revisorns ekonomiska beroende av den enskilda klienten vilket tveklöst anses påverka självständigheten. David anser att begreppen blivit urlakade eftersom de använts för mycket och är "honnörsord".

#### 4.2.2 BEFINTLIG LAGSTIFTNING

På frågan om lagstiftningen av analysmodellen medfört någon skillnad gentemot tidigare sätt att hantera oberoendefrågor, möttes vi av något skiftande svar från respondenterna. Anette anser att lagstiftningen inte medfört några större förändringar beträffande hanteringen. Däremot tycker hon att dokumenteringen blivit mer omfattande eftersom det tidigare inte funnits några dokumentationskrav. Denna åsikt delas av Cecilia som dessutom menar att kravet gör att revisorn redan i planeringsfasen tvingas tänka till om hur denne skall lägga upp revisionen för att minimera risken för att hot uppstår. Även David framhåller det faktum att dokumentationen blivit mer omfattande efter att den nya lagen trädde i kraft. Han uppger emellertid samtidigt att kravet på oberoende funnits redan tidigare och att detta krav nu formaliserat i och med lagstiftningen av analysmodellen. Även Bengt är inne på samma spår och menar att redovisningsjävet alltid funnits i lagar och praxis, varför själva hoten i analysmodellen inte är något nytt i sig. Byråjävet däremot, som innebär att ingen på byrån får göra grundbokföring åt en revisionsklient, är något som Bengt tror att revisorer i allmänhet inte reflekterat över tidigare men som nu måste beaktas. Erling däremot, anser att analysmodellen är en mer kvalificerad lagstiftning än de förbudslistor som

gällde innan. Han menar att dessa var mer av ”amerikansk kokboksmodell”, där de situationer som konkret målades upp var förbjudna medan övriga situationer som kunde uppstå tolkades som tillåtna.

Både Bengt och David tror att den nuvarande oberoendeanalysen upplevs som hårdare än den tidigare lagstiftningen. Bengt säger att det tidigare var vanligt att han gjorde såväl bokslut som hela årsredovisningar åt byråns revisionsklienter. Nu tänker han och hans kollegor sig för på ett annat sätt och överväger om de bör lämna ifrån sig delar av uppdraget. Även Erling är inne på detta spår och menar att många revisorer tidigare tänjde ordentligt på gränserna för vad som ansågs tillåtet. Just det faktum att analysmodellen medfört en ökad medvetenhet om problemet är något samtliga respondenter är överens om. Anette menar att det numera har blivit enklare för revisorer att avgöra huruvida de är oberoende. David anser att analysmodellens utformning mer eller mindre tvingar revisorerna att ta ställning och rannsaka sig själva på ett mer påtagligt sätt än tidigare. Han menar att medias bevakning och det faktum att ämnet diskuteras mer frekvent, i kombination med den nya lagstiftningen, medför att revisorer idag tänker mer på sin oberoendsituation. ”Förut reflekterade man kanske inte över oberoendet förrän man var i en sådan situation där man kände att så här bör jag nog inte göra.”

### 4.3 REVISORNS RÅDGIVNING

*En förutsättning för att revisorn skall kunna upprätthålla sitt oberoende är att han eller hon kan skilja på vad som är att betrakta som revisionsrådgivning och rådgivning som inte är nära relaterat till revisionen. Frågan om var respektive respondent anser att gränsen går och vilka problem som revisorns dubbla roll kan medföra, ansåg vi därför vara relevant.*

Alla respondenter utom Cecilia anser det vara svårt att dra gränsen mellan revisionsrådgivning och den fristående rådgivningen. En majoritet uppger att revisorns naturliga kompetensområde bör beaktas, men ingen av dem kan ge en utförlig förklaring av var gränsen går. De anser istället att är revisorns intuitiva känsla för vad som är självständighet och opartiskhet som blir det avgörande

Cecilia säger sig dock uppleva det relativt enkelt att i sin yrkesroll veta var gränsen går. Om revisorn ger råd eller medverkar på ett sätt som påverkar företagets affärsverksamhet, exempelvis gällande potentiella vinstgivande projekt, är dessa att betrakta som konsultationer som inte har med revisionen att göra. Om revisorn däremot svarar på klientens frågor om exempelvis vad skattelagsstiftningen tillåter eller hur denne bör gå tillväga för att redovisa enligt god redovisningssed uppstår inget hot, så länge revisorn inte är aktivt delaktig i själva beslutsfattandet. Ett annat exempel är om revisorn ger råd om att företaget skall skaffa skriftliga anställningsavtal. Detta anses vara ett revisionsråd som inte utgör några problem. Om han eller hon däremot skulle sätta sig och förhandla med de anställda om deras löner och anställningsvillkor, har denne tagit över en del av klientens arbete vilket innebär att ett självgranskningshot föreligger. Detta hot föreligger sannolikt även om någon på byrån har varit behjälplig vid bokslutsarbetet och revisorn inleder en argumentation med skattemyndigheten om hur byrån exempelvis har värderat garantiriskreserven, enligt Cecilia.

David anser att revisionsrådgivning är den rådgivning som är tillåten, den information som man ger löpande under året eller vid bokslutstillfället. Denna information kan exempelvis omfatta tips om hur klienten skall agera i vissa situationer och förklaringar av gällande

lagstiftning. Han anser att fristående rådgivning är allt som inte faller inom ramen för den förra. Exempel på sådan rådgivning kan vara när revisorns klient står inför beslutet att förvärva ett annat företag och ber revisorn att analysera situationen och komma med en rekommendation. Om revisorn rekommenderar klienten att göra ett förvärv och det senare visar sig att det inte var ett bra köp finns det risk för att revisorn, på grund av sina egna beslut, upplever det svårt att kräva att klienten skall skriva ner sina goodwillvärden. David anser därför att revisorn bör vara mycket noga med att koppla bort all rådgivning som inte har med själva revisionen att göra, trots att den kan vara mycket lönsam.

Bengt hjälper ofta sina klienter med bland annat deklARATIONER. Han är emellertid medveten om att detta förfarande är omdiskuterat och att byrån på sikt kan tvingas upphöra med dessa tjänster. Han har än så länge aldrig varit tvungen att avsäga sig en konsultation på grund av att han upplever att han lämnat rådgivning som innebär att ett självgranskningshot föreligger. Att informera om hur klienten praktiskt bör gå tillväga exempelvis vid beräkning av överavskrivningar, avskrivningstid och liknande utgör inget hot enligt Bengt. Som förebyggande åtgärd vid frågor rörande skatter tycker han att det kan vara lämpligt att uttrycka sig i ordalagen: ”så här kan du säkert göra, men skattemyndigheten kan eventuellt komma med invändningar”. Bengt erkänner emellertid att det har hänt att byrån hjälper klienten med att formulera skriftliga svar till skattemyndigheten, men att de då är noga med att det skrivs på ett papper med klientens logotyp. Han anser det vara viktigt att inte binda upp sig vid råd som kan bli felaktiga och överlämnar själva konteringarna eller bokningarna till klienten.

Vid revidering av småföretag anser Erling att det kan finnas grund för en omfattande rådgivning och att revisorn helt enkelt måste hjälpa klienten på traven för att inte bokslutet skall bli för ”mediokert”. Erling menar att lagstiftarna fokuserar på vad som är normalt kompetensområde utifrån de utbildningskrav som ställs på en godkänd eller auktoriserad revisor. Om revisorn någorlunda kan hålla sig inom detta område utgörs inget hot mot oberoendet. Han anser att råd som rör företagets förvaltning och som inte berör den interna kontrollen i företaget, exempelvis hur marknadsavdelningen bör organiseras, definitivt inte hör till revisionsverksamheten. Exempel på vad som kan anses vara i gränstrakten för vad som får göras är upplägg för ekonomisystem och rapportering. Eftersom revisorn får frågor av typen: kan jag göra så här, hur tycker du att jag skall göra med detta, hamnar denne ofta i en situation som för utomstående kan uppfattas som att han medverkar till ett beslut. Så är dock inte fallet enligt Erling som hävdar att det istället handlar om en överföring av kunskap om hur klienten bör se på saker och ting och om vilka valmöjligheter som står till buds i den givna situationen. Det är sedan upp till företagaren själv att ta det beslut som denne anser vara lämpligast. Han understryker att revisorns intuition är av central betydelse i bedömningen om ett oberoendehot föreligger. Respondenterna uppger att det inom branschen finns revisorer som har svårt för att låta bli att gå över gränsen, på grund de ökade arvodesintäkter som detta skulle innebära.

På frågan om vad respondenterna anser om justitiedepartementets förslag om ett absolut förbud mot kombinerade redovisnings- och revisionsuppdrag var alla eniga. De anser att en sådan lagändring vore förödande för de byråer som arbetar med små klienter. Eftersom dessa ofta har bristfälliga kunskaper i redovisning och inte alltid anser sig ha råd att anlita redovisningsbyråer, anses produkten bli bristfällig utan hjälp av en revisor. Dessutom lyfter flera av dem fram problematiken för små byråer att vara lönsamma om de endast får utföra revisionstjänster hos klienten

#### 4.4 ALLMÄNT OM ANALYSMODELLEN

*Som en naturlig följd av föregående fråga gav vi respondenterna möjlighet att, i allmänna ordalag, uttrycka sina åsikter kring analysmodellen. De fick också chans att uttala sig om hur de uppfattar den objektiva roll som de förväntas inträda då de utför oberoendegranskningen.*

David anser att modellen är det enda användbara verktyget som finns idag och understryker återigen att revisorn verkligen måste tänka till för att kunna genomföra analysen. Dessutom menar han att en korrekt utförd analys täcker in de flesta kritiska faktorer som eventuellt kan påverka revisorns arbete. Även Anette tycker att modellen fungerar bra, även om hon anser att vänskapshotet är svårdefinierat. Erling menar att analysmodellen innebär ett intellektuellt övervägande kring huruvida revisorn känner sig oberoende gentemot sin klient. Han anser att modellen, trots att den ”uppenbarligen kan tolkas på olika sätt”, är ett bra verktyg för att ta fram sina svagheter och vidta lämpliga åtgärder för att kunna återvinna sin självständighet och sitt oberoende.

Bengt och Cecilia tycker visserligen att modellen, tack vare generalklausulen, täcker in alla relevanta hot. De anser dock att den är ganska statisk och väl långt gången, vilket enligt Bengt leder till att han i praktiken endast ”fyller i en standardiserad mall på fem minuter för att sedan köra vidare i gamla hjulspår”. Cecilia är något mildare i sin kritik och menar att modellen, trots att den i sig är ”ganska uddlös”, tvingar revisorn att reflektera över sin situation en extra gång. Hon anser vidare att nyttan med analysmodellen är obefintlig för klienten, vilket försvårar förståelsen för varför revisorn kan tvingas avsäga sig uppdraget. Detta problem är något som även Erling knyter an till då han framhäver att det i dagsläget är informationstekniskt svårt att på ett pedagogiskt sätt kunna skapa en allmän förståelse för vad modellen egentligen innebär. Han menar också att det är lönlöst att försöka beskriva den för en bredare allmänhet. Cecilia tror dessutom att flertalet revisorer ser analysmodellen som ett nödvändigt ont och därmed söker finna sätt att kringgå reglerna så att deras uppenbara överträdelser inte syns utåt. Hon anser att upptäcktsrisken är relativt liten, varför ett sådant handlande ofta bara uppmärksammas om klienten själv talar om att det är revisorn som utformat svaret.

Ingen av respondenterna använder något annat verktyg för att säkerställa sitt oberoende utan tillämpar analysmodellen, med hjälp av de mallar som finns i respektive revisionsprogram. David påpekar att den nya Revisionsstandarden, som tas i bruk från och med 1 januari 2004, kan komma att förändra rutinerna och skapa nya överväganden kring oberoendeanalysen. Om så blir fallet tror han dock att revisionsprogrammen kommer att uppdateras med den nya informationen vilket medför att revisorer även i fortsättningen kan följa färdiga mallar. Cecilia tror att analysmodellen eventuellt skulle kunna förbättras genom att revisorn får klargöra hur dennes självkänsla kan komma att påverka granskningen av sitt eget oberoende. Samtidigt menar hon dock att det skulle vara svårt att få en sådan funktion att fungera i praktiken.

Av revisorslagen framgår att oberoendegranskningen skall genomföras av revisorn ”uti-från en hypotetisk, omdömesgill och kunnig tredje mans bedömning”. Alla revisorer var överens om att det inte alltid är lätt att leva upp till denna formulering. Anette uppger att hon visserligen försöker att se situationen ur en annan persons perspektiv när hon utför sin självgranskning, men att det ändå är svårt eftersom det kan finnas omedvetna saker som spelar in och påverkar ens handlande. Även David anser att det generellt sett är svårt att objektivt granska sin egen situation, men hävdar att ”man säkert lyckas göra det i enstaka fall”.

Cecilia anser att lagens formulering är olycklig eftersom en genomsnittlig tredje mans kunskap om redovisning och revision måste anses vara relativt begränsad. Hon menar vidare att ingen person någonsin kan göra en objektiv granskning eftersom människan i grunden är alldeles för påverkad av bland annat tidigare erfarenheter, upplevelser, kunskap, arbetsmiljö och humör för att kunna göra en neutral bedömning. ”En relevant fråga att ställa sig själv är om man kommer att avgå från uppdraget om klienten är besvärlig eller om man tycker det är tråkigt att arbeta med dem. Är svaret nej så är revisorn eller byrån beroende av klienten.” Även Bengt uppger att det är svårt att inträda en roll där han objektivt skall granska sig själv. Han menar dessutom att det förefaller lite märkligt att analysmodellen skall tillämpas på samma sätt i samtliga revisionsuppdrag, oavsett storlek, eftersom det till och med debatterats om huruvida revisionsplikten verkligen skall omfatta småföretagen.

Erling ställer sig frågande till om det eftersträvansvärda verkligen är att revisorn skall inta denna beskrivna roll. Han tror istället att det är själva analysen och den intellektuella konsekvensen av att den utförs som är det viktiga. Erling menar att revisorn genom att identifiera och analysera problemet gör sig själv till den tredje mannen och att det således går att inta denna roll så länge revisorn är ärlig mot sig själv. Han medger dock att formuleringen inte är helt lättbegriplig.

#### **4.5 OBEROENDEHOTEN**

*Analysmodellen anger, som tidigare nämnts, fem typsituationer som alltid medför en presumtion för revisorn att avböja eller avsäga sig uppdraget. Respondenternas åsikter kring dessa situationer och den efterföljande generalklausulen presenteras nedan.*

##### **Egenintressehot**

Det vanligaste egenintressehotet anses enligt samtliga respondenter vara förknippat med ett allt för stort ekonomiskt beroende av enskilda klienter. David menar att revisorn alltid har ett visst beroendeförhållande till sina klienter, eftersom han eller hon vill driva byrån så lönsamt som möjligt. Han anser dock att det är viktigt att revisorn både känner sig oberoende och att han uppfattas vara det av omvärlden. En viktig faktor för att uppnå detta förtroende är att inte ha för stora kunder, menar han. Han säger sig också ha hört talas om att revisorer inte bör ha klienter som svarar för mer än tio procent av årsomsättningen. Erling menar istället att den generella gränsen går någonstans vid femton procent, men att hänsyn måste tas till byrå- och uppdragsspecifika förhållanden. Om en liten byrå tvingas anställa ytterligare en person för att kunna acceptera ett uppdrag är så byrån utan tvekan ekonomiskt beroende av klienten, menar Erling. Detta eftersom ett avsagt uppdrag sannolikt skulle innebära överkapacitet på byrån.

Cecilia anser att revisorer i mindre bolag måste vara uppmärksamma så att de inte blir för beroende av en redovisningsbyrå eller konsult som byrån utför många uppdrag åt. Denna åsikt delas av Anette som dessutom poängterar att ”man som revisor måste vara medveten om att en förlust av ett antal klienter vid ungefär samma tidpunkt, ökar beroendet av de kunder man har kvar”. Hon menar att det således gäller att konstant försöka ha en så bred kundstock att problemet inte kan uppstå. Erling anser att problemet skulle kunna lösas genom att fördela ut delar av uppdraget till kollegor på andra byråer så att en byrå ansvarar för skatterådgivningen, en annan för bokföringen och en tredje för revisionen. Nackdelen med detta upplägg är att det skulle innebära en avsevärd fördyring för klienten eftersom flera revisorer måste sätta sig in i hur företaget fungerar.

Egenintressehot föreligger, enligt Anette, också i de fall där revisorn har någon närstående i sitt klientföretag eller då denne lånar ut pengar till sina klienter eller vice versa. Hon anser att det är förkastligt att som revisor försätta sig i en sådan situation, något hon för övrigt tror är väldigt sällsynt. Bengt menar att egenintressen reglerats redan tidigare i jävskatalogerna, varför detta hot inte på något sätt är nytt för revisorerna. Trots att samtliga respondenter är överens om att revisorer bör avsäga sig de uppdrag där de är för ekonomiskt beroende av sina klienter, anser alla att det ska mycket till innan ett sådant beslut fattas. De säger sig inte känna till någon revisor som frivilligt avgått på grund av detta. Bengt menar att dessa uppdrag genererar mycket pengar och tror inte att han skulle avsäga sig uppdraget förrän Revisorsnämnden ifrågasätter hans oberoende. ”Utan påtryckningar struntar man i detta hot.” Erling anser att analysen leder till ett viktigt övervägande som i grunden har med ren företagsekonomi att göra: ”du skall inte ha uppdrag som är så stora att du står och faller med dem”.

### **Självgranskningshot**

Självgranskningshotet är enligt Bengt det hot som är vanligast förekommande. Respondenterna är överens om att hotet vanligen uppkommer i samband med att revisorn bistår sin klient med löpande bokföring, bokslutsarbete eller med upprättande av årsredovisningar. Anette menar att små klienter inte alltid anlitar redovisningsbyråer eftersom de ekonomiska resurserna oftast är begränsade. Vissa av klienterna anses dessutom kunna alldeles för lite om redovisning, vilket medför problem i och med att rådgivning mer eller mindre är nödvändigt. Både Bengt och Cecilia åtgärdar självgranskningshoten med hjälp av interna åtgärder eller extern hjälp med redovisning och revision. Respondenternas övriga uppfattningar om självgranskningshotet presenterades under rubriken Revisorns rådgivning ovan.

### **Partställningshot**

Ett partställningshot uppkommer enligt Anette om revisorn uppträder som talesman för eller emot en klient. Detta kan ta sig uttryck i att denne hjälper till att svara på skattemyndighetens frågor eller följer med sin klient till banken. Anette uppger att hon vid flera tillfällen hjälpt sina klienter med att svara på frågor men att hon avstår från att följa med dem till banken. Även Bengt uppger att han hjälper sina klienter att utforma svar på diverse frågor eftersom han anser att ”det går tio gånger fortare för revisorn att utforma ett sådant svar”. Som tidigare nämnts är han dock väldigt noga med att se till så att det ser ut som att det är klienten själv som svarat. Bengt medger att detta förfarande kanske inte är helt förenligt med lagen men menar att det samtidigt är svårt att göra på något annat sätt med tanke på att klienterna och uppdragen är så små.

Cecilia anser att partställningshot föreligger exempelvis då revisorn deltar i förhandlingar om försäljning eller förvärv av bolag eller tar part för eller mot klienter i tvister av olika slag. Cecilia medger att hon vid flera tillfällen hamnat i sådana situationer där klienter bett henne om råd. För att lösa problemet brukar hon konsultera en kollega som översiktligt granskar just denna händelse. Huruvida hon kontaktar en intern eller extern revisor beror på om det föreligger revisors- eller byråjäv.

David anser att det är tillåtet att hjälpa sina klienter med att svara på frågor från skattemyndigheten eftersom det då rör sig om att informera om hur skattereglerna ser ut. Han menar att revisorn inte går över gränsen för vad som är tillåtet så länge han eller hon håller sig till att lämna information och upplysningar. Att själv utforma svaren till myndigheterna är dock något han aldrig skulle göra. Samtidigt vidhåller David att det rör sig om en

”hårfin” gränsdragning mellan vad som är information eller upplysningar och vad som är råd eller rekommendationer. Erling menar att dessa hot utan större svårigheter kan undvikas och att de därför förekommer ytterst sällan.

### **Vänskapshot**

Samtliga respondenter menar att vänskapshot uppstår då revisorn har en så nära relation till sina klienter att det blir svårt att genomföra en fullständig revision. Anette anser att det utvecklas en relation som inte alltid är helt affärsmässig, då revisorn har samma klient under många år medför det en risk att. Hon menar dock att det är en fördel för såväl revisorn som klienten om de känt varandra under några år eftersom de då lärt sig var de har varandra. Anette är samtidigt väldigt noga med att poängtera vikten av att vara observant även om uppdraget har pågått under en längre period, eftersom ”brott som exempelvis förskingring förekommer”. Vänskapshotet uppges av respondenterna medföra en del problem för revisorn, framförallt om han eller hon är lokaliserad på en mindre ort, eftersom det kan vara svårt att avsäga sig allt socialt umgänge. Anette menar slutligen att det är dumdrigt att försätta sig i en situation där revisorn reviderar en väns företag eftersom det finns en risk att förlora såväl uppdraget som vänskapen.

Erling och Cecilia anser att vänskapshotet endast föreligger i de fall där revisorn är väldigt nära vän med sina klienter. Cecilia menar därför att det är fullt tillåtet att exempelvis spela golf tillsammans med någon i klientföretaget. Vidare anser hon att det inte spelar någon roll hur länge revisorn haft uppdraget hos klienten så länge de har en affärsmässig relation och inte deltar i varandras privatliv. Hon menar dessutom att det är av största vikt att revisorn vågar ”sätta sig på tvären och vara besvärlig då det behövs”. I de fall där revisorn inte vågar göra det på grund av rädsla för att göra sig ovän med klienten föreligger det definitivt ett vänskapshot enligt henne. Erling påpekar liksom Cecilia att revisorns kompetens, kunnande och integritet är särskilt viktiga i just denna fråga. Dessutom menar han att relationen måste präglas av en ömsesidig respekt för varandra, vilket innebär att även revisorn måste ha respekt för klientens kunnande, drivkraft och unika förmåga.

David hävdar att det är ofrånkomligt att revisorn har kontakt med sina klienter vid ett antal tillfällen under året. Detta faktum medför att en sorts vänskapsrelation etableras, som dock måste anses vara fullt tillåten. Däremot anser han att revisorn inte bör delta i privata festligheter eller liknande med klienter. David understryker att denne i oberoendeanalysen också skall ta hänsyn till hur omvärlden upplever situationen. Därför ställer han sig tveksam till om det verkligen är så klokt att exempelvis spela golf med sina klienter. Personligen utsätter han sig inte för sådana situationer eftersom han anser att det är svårt att avgöra om vänskapsrelationen verkligen påverkar ens arbete. Han avslutar med att säga att ”bara för att man själv tycker att det är okej att umgås med sina klienter så behöver det inte innebära att omgivningen är av samma åsikt”.

Även Bengt och Erling menar att det är viktigt att vara vänligt sinnad och ha en social relation med sina klienter. Bengt anser att lagens utformning ger stort utrymme för tolkningar och att gränsen för vad som är tillåtet går när revisorn struntar i att påtala eventuella felaktigheter eftersom denne är kamrat med klienten. Vidare menar han att vänskapshotet i princip förekommer jämt och att det är svårt att finna åtgärder mot dessa hot på mindre byråer, eftersom revisorn har en speciell relation till små familjeägda bolag. Erling anser att hotet existerar då det finns någonting som hindrar att revisorn kritiserar eller tillrättavisar en klient. Han hävdar dock bestämt att detta inte beror på antalet golfrundor som revisorn går med sin klient, utan att det istället handlar om hur stort civilkurage han eller hon har.

**Skrämselhot**

Vad gäller skrämselhotet anser Bengt och Cecilia att detta är av självreglerande karaktär eftersom revisorn avgår självmant om denne skulle vara rädd för klienten. Samtidigt säger hon att hotet är mycket sällsynt och att det snarare är kunden som skräms av revisorn. Även David anser att hotet inte fyller någon riktig funktion eftersom revisorn, om skrämsel föreligger, sannolikt inte vågar skriva detta i dokumentationen. Han uppger att han aldrig varit utsatt för någon form av hot och menar att de företagare som använder sig av sådana metoder troligtvis inte har någon revisor.

Inte heller Anette upplever att hon hamnat i en situation där hon känt sig hotad av sin klient. Hon har inte heller hört talas om att någon annan revisor skulle ha varit det. Erling, Cecilia och David anser att många företagare inte är intresserade av revisorn eller dennes arbete, utan endast vill ha revisionsberättelsen påskrivna till ett så lågt arvode som möjligt. Detta medför enligt Erling att kommunikationen och tankeutbytet inte fungerar och att revisorn då bör avgå. Han anser också att en viss form av skrämselhot föreligger i de fall där revisorn är rädd för att stöta sig med företagaren och därför inte skriver en ören revisionsberättelse. Denna rädsla för att framstå som grinig och besvärlig menar han ger upphov till ett sorts socialt hot. Samtidigt hävdar han dock att långt ifrån alla revisorer tillstår sig denna egenskap. Erling, Cecilia och David understryker i sammanhanget vikten av att revisorn har ett visst mått av civilkurage.

**Generalklausulen**

Ingen av respondenterna säger sig kunna komma på någon förtroenderubbande omständighet som inte redan täcks av analysmodellen. Erling diskuterar kring sociala hot men tycker att dessa i regel täcks in av skrämsel- och vänskapshoten. Samtliga revisorer anser att modellens generalklausul är ett bra verktyg för att täcka in alla tänkbara hot. Bengt menar samtidigt att hoten är lite överdrivna och att det kanske hade räckt med bara generalklausulen.

**4.6 TILLÄMPNING OCH MOTÅTGÄRDER**

*Av revisorslagen framgår att storleken på byrån torde påverka möjligheten att vidta åtgärder för att reducera eller eliminera oberoendehot. Med anledning av detta fann vi det intressant att undersöka respondenternas uppfattning i frågan.*

Samtliga respondenter tror att analysmodellen tillämpas på olika sätt i små respektive stora revisionsbolag. Cecilia tror att alla försöker tillämpa modellen fullt ut, men att små byråer i regel är mindre ekonomiskt beroende av sina klienter eftersom arvodena från dessa oftast utgör en relativt blygsam del av byråns totala intäkter. Denna åsikt delas av Erling som tillägger att det i mindre revisionsbolag är lättare att externt fördela ut delar av uppdragen i situationer där egenintressehot föreligger. Stora revisionsbolag däremot, anses ha ett betydligt större antal mantimmar per klient, vilket gör att de riskerar att stå med överkapacitet om de tvingas avsäga sig en klient. Detta kan enligt honom medföra att revisorer i de större bolagen är mer eftertänksamma innan de avsäger sig ett uppdrag. Resonemanget delas av David som förövrigt anser att revisorer i mindre bolag på ett enklare sätt kan genomföra analysen och komma fram till att de är oberoende, eftersom det ofta är en utomstående redovisningsbyrå som sköter allt utom revisionen. De större revisionsklienterna däremot, har ofta egna ekonomifunktioner som utformar såväl bokslut som årsredovisningar, vilket enligt David medför ett ökat behov av en mer omfattande revision. Erling hävdar att stora byråer tvingas hantera oberoendefrågorna på ett mycket mer



komplikerat sätt. Detta påstående grundar han på att stora byråer måste ha en speciell organisatorisk uppbyggnad som skall säkerställa att revisorerna inte hamnar i en jävs-situation. ”Dessutom tar tillämpningen av analysmodellen mycket tid och resurser i anspråk eftersom oberoendet skall prövas på varje enskilt uppdrag.” Erling sammanfattar diskussionen med att hävda att merarbetet förknippat med modellen är marginellt i mindre byråer, eftersom ”det är lättare att hålla reda på sig själv än på 60 medarbetare”.

Även Bengt tror att analysmodellen medför mer arbete och problem i de större revisionsbolagen, eftersom dessa har fler personer involverade i varje enskilt uppdrag. Detta gör att det kan finnas relationer mellan revisorer i revisionsgruppen och någon anställd på klientföretagen, som de övriga i revisionsgruppen inte känner till. Vad gäller motåtgärder, framförallt beträffande vänskaps- och självgranskningshoten, tror dock Bengt att dessa är lättare att vidta i stora företag där möjligheten att rotera revisorer internt är avsevärt mycket större än i mindre bolag. Anette däremot, tror att de större revisionsbolagen sannolikt utför mer standardiserade oberoendeanalyser. Hon menar att många mindre bolag visserligen använder mallar i sina revisionsprogram, men att dessa analyser ofta är mer individuellt anpassade till varje enskild kund.

För att eliminera hot mot oberoendet och förebygga att de uppstår, finns ett antal interna och externa åtgärder att vidta för en revisionsbyrå. Bengt berättar att kollegorna på byrån är noga med att se till så att en person enbart arbetar med att göra deklARATIONER, bokslut et cetera, medan en annan endast fokuserar på själva revisionen. Enligt Bengt använder byrån sig dessutom av interna kvalitetskontroller där ett antal uppdrag per anställd väljs ut för att sedan granskas närmare i syfte att se hur väl arbetet genomförts. Interna kvalitetskontroller tillämpas löpande även på Cecilias revisionsbyrå. Erling däremot, tror inte på byråinterna rutiner för att hålla boskillnad, eftersom revisorn lätt anses kunna färgas av en byråkollegas utförda tjänster när han eller hon reviderar.

Samtliga respondenter uppger att de i tveksamma fall konsulterar någon utomstående part för att erhålla en second opinion. Anette och David är båda medlemmar i SRS vilket ger dem möjligheten att söka hjälp därifrån. Båda menar att SRS besitter en grundlig kompetens inom området och att de därför vänder sig till organisationen när de ”vill kunna bolla sina tankar och funderingar” med en neutral utomstående part. Erling uppger att han ibland brukar kontakta en revisorskollega, en advokat eller en skattejurist för att få synpunkter.

#### 4.7 DOKUMENTERING AV ANALYSEN

*Eftersom prövningen av oberoendet enligt analysmodellen rent praktiskt ofta tillämpas utifrån fastställda mallar i det revisionsprogram som företaget använder sig av, fann vi det lämpligt att tillfråga respondenterna om hur de är utformade. De fick också lämna synpunkter på vilka för- respektive nackdelar de upplever med den givna uppställningen.*

Anette, David och Erling använder sig av den färdigställda mallen som finns i Norstedts Revision 2003 för att genomföra oberoendeanalysen. Programmet innehåller information om de erforderliga delar som krävs enligt Revisorsnämndens föreskrifter. Det är uppbyggt så att revisorn följer en strukturerad checklista med givna situationer för respektive hot, där denne bockar för om han eller hon är beroende. Därefter skriver revisorn en egen motivering till varför denne kommit fram till sin slutsats.<sup>3</sup> De nämnda respondenterna

<sup>3</sup> se Bilaga 2 *Analysmodellen i Norstedts Revision*

medger att utformandet av mallen kan leda till att revisorn tänker för lite och frångår huvudprincipen med analysmodellen, att göra ett ordentligt övervägande. David menar dock att risken för ett slentrianmässigt agerande är lika stor oavsett vilket program som används, eftersom revisorn i många fall har samma kunder år efter år.

Bengt använder sig av Hogia Audit, som saknar checklistor och fält för att bocka för givna exempel, men innehåller all information som krävs enligt Revisorsnämndens föreskrifter. I Hogia Audit får revisorn formulera sig i egna ord under respektive hot.<sup>4</sup> Bengt kan varken se några fördelar eller nackdelar med mallen utan ser den som ”ett standarddokument som fungerar som ytterligare en fylla-i-övning”.

Cecilia och kollegorna på byrån arbetar med ett revisionsprogram som de själva har utvecklat och vill därför inte visa hur strukturen på mallen ser ut. Hon beskriver det dock på ett sätt som påminner om Hogias program och som omfattar all relevant information. Respektive hot har en egen rubrik under vilken revisorn klargör för hur denne har tänkt och vilka slutsatser som dragits. Programmet har liksom Hogia inga checklistor eller fält där revisorn skall bocka för givna exempel. Istället skall denne verkligen tvingas att tänka till och formulera sig, vilket enligt Cecilia resulterar i en bättre och mer aktivt reflekterande analys. Utformningen sägs också bidra till att medarbetarna får en ökad förståelse för hur analysmodellen är tänkt att fungera, vilket ökar deras etiska förhållningssätt i det dagliga revisionsarbetet.

#### **4.8 AVSLUTNING**

I empirikapitlet presenterades en sammanställning av den information som samlats in under intervjuerna. Kapitlet inleddes med en kort presentation av respektive respondent. Därefter redogjorde vi för deras åsikter kring begreppsparat självständighet och opartiskhet och befintlig lagstiftning. I därpå följande avsnitt diskuterades gränsdragningsproblematiken mellan revisionsrådgivning och den fristående rådgivning, för att följas av respondenternas allmänna uppfattningar om analysmodellens relevans gentemot tidigare lagstiftning. Efter detta presenterades respondenternas åsikter kring analysmodellens oberoendehot och de upplevda skillnaderna mellan små och stora byråers möjlighet att vidta motåtgärder. Slutligen belystes revisorernas åsikter om den obligatoriska dokumenteringen av analysen. I nästkommande kapitel ställs den teoretiska referensramen mot det empiriska materialet i uppsatsens analys.

---

<sup>4</sup> se Bilaga 3 *Analysmodellen i Hogia Audit*

---

## 5 ANALYS

---

*I följande kapitel analyserar vi resultaten av den empiriska undersökningen och ställer dessa mot den teoretiska referensram som presenterades i kapitel tre.*

---

### 5.1 REVISORNS OBEROENDE

Begreppen självständighet och opartiskhet används frekvent i lagtexten och är de som faktiskt prövas enligt analysmodellen. Samtliga respondenter är överens om att dessa begrepp till stor del är synonyma och lämnar utrymme för subjektiva tolkningar. Enligt såväl Sutton (1997) som Langsted (1999) måste revisorn vara oberoende av alla intressen som på minsta sätt riskerar att påverka dennes handlings sätt. En förutsättning för detta är enligt en majoritet av respondenterna att den enskilde revisorn har ett stort mått av integritet och mod så att han eller hon vågar konfrontera klienterna. De understryker i sammanhanget vikten av att revisorn agerar utifrån sin egen uppfattning om vad som är rätt och vad som är fel, oberoende av vad klienten tycker.

I inledningen till FAR:s stadgar om analysmodellen uppges den största förändringen med den nya lagen röra synen på revisorns självständighet och opartiskhet. Dessutom anses den nya lagstiftningen medföra ett ökat ansvar för revisorn eftersom denne förväntas dokumentera de ställningstaganden som gjorts under granskningsuppdraget. Eftersom denna dokumentation i efterhand kan kontrolleras, i syfte att bedöma huruvida revisorn lever upp till förtroendet och att konsekvenserna av bedrägligt beteende kan medföra allvarliga påföljder, sägs branschen ha tagit kvalitets- och oberoendefrågorna på största allvar. (FAR, 2003) Flertalet respondenter anser dock att lagstiftningen inte medfört någon avsevärd skillnad gentemot tidigare sätt att hantera oberoendefrågor. Hoten i analysmodellen upplevs inte som något nytt eftersom redovisningsjävet alltid har funnits i lagar och praxis. Däremot anser de att dokumenteringskravet medfört att denna sammanställning blivit mer omfattande. En respondent hävdar dock att modellen ger uttryck för en mer kvalificerad lagstiftning än de förbudslistor som gällde tidigare. Han menar att den tidigare regleringen visserligen exemplifierade förbjudna situationer men att de förhållanden som inte konkretiserades i förbudslistorna ofta tolkades som tillåtna.

### 5.2 REVISORNS RÅDGIVNING

Sutton (1997) framhåller att revisionsbyråerna idag erbjuder olika rådgivningstjänster som inte har en naturlig koppling till det traditionella revisionsområdet. Enligt Goldwasser (1999) medför denna rådgivning positiva effekter för revisionsbolagen eftersom konsultationen ger en ökad kunskap och förståelse för klientens verksamhet. Denna uppfattning delas av samtliga respondenter som anser att arbetet med att rätta klientens fel väsentligt reduceras då revisorn tillför kompetens och förståelse. Rådgivningen anses vara särskilt betydelsefull för de byråer som arbetar med små klienter eftersom dessa ofta har bristfälliga kunskaper i redovisning och inte alltid anser sig ha råd att anlita redovisningsbyråer. De hävdar därför att rådgivningen till små klienter mer eller mindre är en förutsättning för att revisorns arbete skall kunna vara ekonomiskt försvarbart. Van der Plaats (2000) poängterar att den fristående rådgivningen ofta är mer lönsam än den traditionella revisionsverksamheten och att detta är ett starkt incitament för att erbjuda även konsultationstjänster. Flera av revisorerna lyfter fram problematiken för små byråer att vara lönsamma om de endast får utföra revisionstjänster hos klienten. Därför anser de att Justitiedepartementets förslag om ett absolut förbud mot kombinerade redovisnings- och revi-

sionsuppdrag vore förödande för små byråers långsiktiga överlevnadsförmåga. Denna uppfattning delas enligt Engblom och Markland (2003) av flera betydelsefulla remissinstanser inom revisionsbranschen.

Enligt Sutton (1997) är det av största vikt att revisorn intar ett oberoende förhållningssätt då denne utför sin granskning. En förutsättning för att kunna skapa och upprätthålla detta oberoende är, enligt den nya revisorslagen, att revisorn kan skilja på vad som är revisionsrådgivning och vad som är rådgivning som inte är nära relaterat till revisionen (FAR, 2003). En klar majoritet av respondenterna anser att det är svårt att veta var gränsen går, mycket på grund av att varken lagstiftning eller praxis tydliggör distinktionen. De är av uppfattningen att revisorns naturliga kompetensområde har stor betydelse för var gränsen går och att det i slutändan blir revisorns intuitiva känsla för vad som är självständighet och opartiskhet som blir det avgörande.

### 5.3 ALLMÄNT OM ANALYSMODELLEN

Analysmodellen har inte vunnit sympatier från alla håll. Enligt Wennberg (2003) anser Lefrell att den torde vara svår att tillämpa i praktiken samtidigt som det kommer att ta lång tid att bygga upp en praxis som tydliggör var gränserna går. Engerstedt & Strömquist (2003) menar, till skillnad från Eskilsson (2003), att den gamla revisorslagen var mer restriktiv eftersom den ej gav revisorn möjligheten att vidta åtgärder för att eliminera rådande oberoendehot. De anser dessutom att den nya revisorslagens formulering om att granskningen skall göras utifrån en hypotetisk tredje mans bedömning ytterligare bidrar till att göra den nya lagen mindre restriktiv. Respondenterna upplever dock att den nya lagstiftningen är något mer prohibitiv än dess föregångare. En av revisorerna uppger att han tidigare gjorde såväl bokslut som hela årsredovisningar åt revisionsklienter men att han nu tänker sig för och överväger om han skall lämna ifrån sig delar av uppdraget. En majoritet av respondenterna är av uppfattningen att revisorer i allmänhet tidigare kunde töja ordentligt på gränserna för vad som var tillåtet och att många inte reflekterade över oberoendet förrän de var i en situation där de kände att de handlade på ett otillåtet sätt. Alla respondenter anser att modellen i dagsläget är det enda användbara verktyget för att säkerställa oberoendet. Förtjänster som nämndes var exempelvis att modellen medför en ökad medvetenhet om problembilden redan i planeringsfasen och att dess utformning mer eller mindre tvingar revisorerna att på ett mer påtagligt sätt rannsaka sig själva. Nackdelar som framfördes var att klientens nytta av analysen är att betrakta som obefintlig och att det i dagsläget är svårt att på ett pedagogiskt sätt kunna skapa en allmän förståelse för vad modellen verkligen innebär. Ett par av respondenterna anser, i likhet med Lefrell, att modellen är ganska statisk och en aning naiv i sina ambitioner, vilket enligt en av dem gör att den i praktiken fungerar som en ”fylla-i-övning” utan verklig substans.

Enligt FAR (2003) skall revisorn vid prövningen ta hänsyn till samtliga för tredje man kända och okända omständigheter. Dessa skall prövas utifrån hur en ”hypotetisk, kunnig och omdömesgill tredje man” med insikt om alla för uppdraget relevanta omständigheter skulle bedöma situationen. Respondenterna är överens om att det inte alltid är lätt att leva upp till denna formulering. Detta beror dels på att de upplever det svårt, för att inte säga omöjligt, att inta en roll där man objektivt granskar sig själv och dels på att formuleringen ger utrymme för olikartade tolkningar. En revisor är av den klara uppfattningen att ingen person någonsin kan göra en objektiv granskning. Hon ställer sig dock, i likhet med flera av de övriga respondenterna, frågande till om det eftersträvansvärda verkligen är att revisorn skall inta denna beskrivna roll. Istället lyfts det faktum att revisorn tvingas reflektera över oberoendet en extra gång fram som det mest centrala.

## 5.4 OBEROENDEHOTEN

### Egenintressehot

Enligt FAR (2003) föreligger egenintressehot bland annat i de fall där revisorn eller någon i dennes revisionsgrupp har ekonomiska intressen i klientens verksamhet. Samtliga respondenter menar att det absolut vanligaste egenintressehotet är förknippat med ett alltför stort ekonomiskt beroende av enskilda klienter. En av respondenterna poängterar att det alltid kommer att finnas ett visst beroende av klienterna, eftersom man som revisor vill driva byrån så lönsamt som möjligt. Han anser därför att det ibland kan vara en svår balansgång mellan att tjäna pengar och bevara oberoendeställningen. Hot mot oberoendet föreligger enligt FAR (2003) också då revisorn eller någon i dennes närhet handlar med klientens värdepapper eller tecknar borgensförbindelser för klientens räkning. Respondenterna anser att det är förkastligt att som revisor försätta sig i en sådan situation och tror att det är ytterst sällsynt förekommande på mindre revisionsbyråer. Ett par av revisorerna tror att små byråer i regel är mindre ekonomiskt beroende av sina klienter med motiveringen att arvodena från dessa i regel endast utgör en blygsam andel av byråns totala intäkter. De anser att det av denna anledning torde vara lättare att i mindre revisionsbolag överlåta delar av uppdragen till en extern revisor. De större bolagen däremot, som har fler personer inblandade i varje uppdrag, anses riskera att stå med överkapacitet om de avsäger sig ett uppdrag, något en av dem tror medför en högre grad av eftertänksamhet innan ett uppdrag avsägs. Trots att samtliga intervjuade revisorer är överens om att revisorn bör avsäga sig de uppdrag där han eller hon är för ekonomiskt beroende av sin klient har de aldrig hört talas om någon revisor som har gjort detta. En revisor uttrycker i sammanhanget att ”det är ju dessa uppdrag som genererar mest pengar” och menar att han inte skulle avsäga sig uppdraget förrän Revisorsnämnden ifrågasätter hans oberoende.

### Självgranskningshot

Enligt FAR (2003) uppstår ett självgranskningshot då revisorn eller någon i dennes revisionsgrupp lämnat råd eller på annat sätt varit involverad i en fråga som revisorn under granskningsuppdraget tvingas ta ställning till. Denna beskrivning sammanfaller väl med respondenternas som understryker att hotet i regel uppkommer då revisorn bistår sin klient med löpande bokföring, bokslutsarbete eller med upprättande av årsredovisningar. Av FAR (2003) framgår dessutom att en revisor i regel agerar som såväl granskare som rådgivare. Rådgivningen får dock under inga omständigheter riskera revisionens opartiskhet och självständighet vilket enligt respondenterna medför ett dilemma eftersom det i många fall kan vara svårt för revisorn att veta vad som verkligen ger upphov till ett självgranskningshot. Respondenterna anser dock att rådgivningen i regel är av sådant slag att revisorns oberoende inte kan ifrågasättas.

### Partställningshot

Enligt FAR (2003) inträder ett partställningshot när revisorn, eller någon annan som är inblandad i revisionsuppdraget, uppträder till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller intressemotsättningar. Innebörden av denna formulering stämmer väl överens med samtliga respondenters uppfattning, även om de väljer att uttrycka hotet på olikartade sätt. Cassel (1996) anser inte att det föreligger något partställningshot om man endast ger råd till klienten om hur dennes talan skall läggas upp. Denna åsikt delas av alla respondenter utom en som tycker att revisorn bör begränsa sig till att lämna information och upplysningar. Han vidhåller dock att det kan vara mycket svårt att göra en gränsdragning mellan dessa begrepp och att man för säkerhets skull bör konsultera en kollega som över-

siktligt granskar den aktuella situationen. Samtliga revisorer är överens om att man inte får uppträda som talesman för eller emot klienten. En respondent erkänner dock att han ofta gör detta för sina små klienter med begränsade ekonomikunskaper, eftersom ”det går tio gånger fortare för revisorn att utforma ett sådant svar”. Endast en revisor anser att detta hot relativt enkelt kan undvikas och som därför tror att det endast förekommer i sällsynta fall.

### **Vänskapshot**

Enligt FAR (2003) föreligger ett vänskapshot när revisorn, eller någon annan som är inblandad i revisionsuppdraget, har nära personliga relationer till revisionsklienten eller andra ledande befattningshavare. Detta anses bero på att det då finns en risk för att revisorn blir alltför okritiskt inställd till klienten och dennes intressen. En majoritet av respondenterna är av en annan uppfattning. Flera av dem anser att det istället är revisorns personliga integritet, kompetens och kunnande som är avgörande för huruvida ett sådant hot föreligger. De är av uppfattningen att revisorn i stort sett kan umgås med klienten så mycket han eller hon vill, så länge som relationen är affärsmässig och inte innebär ett deltagande i varandras privatliv. En av dem hävdar dessutom att vänskapen är en förutsättning för att överhuvudtaget kunna behålla revisionsuppdraget eftersom han anser att relationen skall präglas av ömsesidig respekt för varandra. En annan tillägger att vänskapshotet i princip föreligger konstant och att det är svårt att reducera det i mindre byråer eftersom man har en speciell relation till små familjeägda bolag

Endast en av revisorerna uppger i sammanhanget betydelsen av det för omvärlden upplevda vänskapshotet och säger sig vara mycket noga med att inte umgås med sina klienter på fritiden. Chryssides & Kalers (1993) åsikt om att det uppstår en särskild form av vänskapshot då revisorn har samma klient under en lång följd av år delas bara av en av revisorerna, som anser att det då är nästintill ofrånkomligt att inte relationens affärsmässighet minskar. Hon anser emellertid, i enlighet med Sutton (1997), att det är svårt för revisorn att veta vid vilken tidpunkt han eller hon blir så involverad i klientens verksamhet att privata intressen kan komma att gå ut över de yrkesmässiga reglerna

### **Skrämselhot**

Enligt FAR (2003) föreligger ett skrämselhot om revisionsklienten utövar hot eller påtryckningar mot revisorn på ett sätt som är ägnat att inge obehag. Alla respondenter utom en menar att hotet är av självreglerande karaktär. Detta eftersom de tycker att det är självklart att revisorn opåkallat avsäger sig uppdraget om denne skulle vara rädd för klienten. Dessa revisorer upplever att hotet är mycket sällsynt förekommande i branschen och en respondent menar att det snarare är revisorn, med dennes insikt i företagets verksamhet, som skrämmar klienten. Cassel (1996) menar att klienterna stundtals har en bristande respekt för revisorn, vilket kan ta sig uttryck i otillbörliga påtryckningar. Denna åsikt delas av en majoritet av revisorerna som upplever att många företagare inte är intresserade av revisorn eller dennes arbete, utan endast vill ha revisionsberättelsen påskrivna till ett så lågt arvode som möjligt. En av dem säger sig känna till en hel del revisorer som är rädda för att stöta sig med företagaren och därför undviker att skriva en oren revisionsberättelse. Rädslan för att framstå som grinig och besvärlig menar han ger upphov till en sorts socialt hot vilket många revisorer sägs vara omedvetna om. Såväl en majoritet av respondenterna som Cassel (1996) understryker i sammanhanget vikten av att revisorn har ett visst mått av civilkurage.

### **Generalklausulen**

Generalklausulen täcker enligt FAR (2003) alla andra omständigheter och innebär att revisorn skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag då det föreligger ett förhållande som är av sådant slag att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Ingen av respondenterna säger sig kunna komma på någon omständighet som kan påverka revisorns oberoendeställning som inte redan täcks av analysmodellen. Samtliga revisorer anser dock att modellens generalklausul är ett bra verktyg för att täcka in alla tänkbara hot.

### **5.5 FÖREBYGGANDE- / MOTÅTGÄRDER**

Den nya revisorslagen innebär bland annat att revisorn inför varje enskilt uppdrag skall pröva sitt oberoende utifrån fem typsituationer som alltid medför en presumtion för denne att avböja eller avsäga sig uppdraget. Av lagen framgår emellertid att revisorn under vissa omständigheter kan vidta åtgärder som gör att hoten elimineras eller reduceras till en godtagbar nivå. Av regeringens proposition (2000/2001:146) framgår att ju starkare hot som föreligger desto kraftfullare åtgärder krävs. I vissa fall anses det kunna räcka med byråinterns åtgärder medan det i andra situationer krävs externa insatser. Miller (1992) anser att det är lämpligare att en ny revisor tar sig an uppdraget i de fall då hotet kan anses vara starkt. Detta eftersom denne kan granska företaget ur ett annat perspektiv och inte tar för givet att företagets redovisning är korrekt. Lagen anger emellertid inte när ett hot är att betrakta som starkt eller vilka slags åtgärder som krävs, utan detta måste istället prövas inom ramen för god revisorssed. Samtliga respondenter påstår att de vidtar såväl förebyggande- som motåtgärder för att säkerställa sitt oberoende. De respondenter som arbetar på byråer med mer än en kvalificerad revisor uppger att de tillämpar interna kvalitetskontroller. En annan revisor hävdar bestämt att han inte alls tror på byråinterns åtgärder i mindre revisionsbolag eftersom revisorn lätt anses kunna vara färgad av en byråkollegas utförda tjänster vid revideringen. Alla revisorer påpekar att de i tveksamma fall konsulterar en extern part för att erhålla en second opinion.

I FAR (2003) uppges en revisionsbyrås organisation och storlek kunna påverka möjligheterna att praktiskt tillämpa analysmodellen. Mindre byråer har ofta begränsade resurser och därigenom sämre förutsättningar att vidta interna motåtgärder. Istället får man försöka att reducera hoten genom att anlita externa revisorer eller andra samarbetspartners. Respondenterna medger att storleken begränsar möjligheterna att vidta interna åtgärder men menar samtidigt att mindre byråer i regel har lättare att vid behov konsultera extern expertis. Samtliga respondenter tror att tillämpningen av analysmodellen skiljer sig mellan små och stora revisionsbolag eftersom de stora i regel har fler individer involverade i varje enskilt uppdrag. Enligt FAR (2003) måste det inom revisionsbyrån finnas rutiner och fastställda policys så att den ansvarige revisorn kan hålla reda på vad som omfattas av kollegornas eventuella fristående uppdrag hos revisionsklienten och vilka upplysningar och råd som lämnats till klienten. Respondenterna menar att merarbetet hänförligt till analysmodellens införande därför torde vara betydligt mer omfattande i större bolag eftersom det, som en revisor uttryckte det, ”är lättare att hålla reda på sig själv än 60 medarbetare”.

### **5.6 DOKUMENTERING AV ANALYSEN**

Enligt revisorslagen skall dokumentationen innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Bestämmelserna om vad som skall framgå omfattas av Revisorsnämndens föreskrifter. (FAR, 2003). Samtliga respondenters revisionsprogram innehåller all den information som

krävs enligt lagen, även om de är uppbyggda på olika sätt. En majoritet av revisorerna använder sig av Norstedts Revision, där de får följa en strukturerad checklista med givna situationer för respektive hot och bockar för om han eller hon är beroende. De medger att utformandet av mallen kan leda till att revisorn tänker för lite och frångår huvudprincipen med analysmodellen. En av dem hävdar dock att risken för ett slentrianmässigt agerande är lika stor oavsett vilket program som används, eftersom revisorn i många fall har samma kunder år efter år. De övriga använder sig av revisionsprogram som saknar checklistor och fält för att bocka för givna exempel. Programmen är istället uppbyggda så att revisorn skall tvingas tänka till och formulera sig med egna ord. Utformningen anses enligt en av respondenterna bidra till en mer aktivt reflekterande analys och till att medarbetarna får en ökad förståelse för hur analysmodellen är tänkt att fungera. Den andre revisorn kan varken se några fördelar eller nackdelar med programmet utan ser mallen, som tidigare nämnts, som "ett standarddokument som fungerar som ytterligare en fylla-i-övning".

## **5.7 AVSLUTNING**

I detta kapitel har resultaten av den empiriska undersökningen ställts mot uppsatsens teoretiska referensram. Det har framgått att respondenternas uppfattningar skiljer sig åt i vissa frågor, men att de tycks vara överens om de mest centrala frågorna. Av analysen framgår också att respondenternas uppfattningar till stor del sammanfaller med analysmodellens och lagstiftningens kritiker. I det nästkommande kapitlet Slutsatser redogör vi för de slutsatser som kan vara rimliga att dra utifrån analysen.



---

## 6 SLUTSATSER

---

*I detta kapitel ges först svar på uppsatsens övergripande problemställning. Detta följs av en redogörelse för hur vi kom fram till slutsatsen genom att uppsatsens delproblem besvaras.*

---

### 6.1 SVAR PÅ HUVUDPROBLEMET

#### **Uppfattar revisorer verksamma vid små byråer att analysmodellens regler konsekvent går att tillämpa helt i enlighet med lagstiftningen?**

Av revisorernas svar att döma verkar inte analysmodellens regler i dagsläget tillämpas fullt ut. Att följa dessa regler till punkt och pricka helt i enlighet med lagstiftarnas ambitioner förefaller vara mycket svårt för små revisionsbyråer, bland annat ur effektivitets- och kostnadshänseende. Vissa av hoten anses med nuvarande innebörd vara överflödiga medan andra upplevs vara svåra att leva upp till eftersom de står i konflikt med affärsintresset. Små revisionsbyråers vilja att driva verksamheten så lönsamt som möjligt och samtidigt behålla goda relationer med sina revisionsklienter verkar vara incitament som begränsar viljan att konsekvent vidta de motåtgärder som krävs då hot mot oberoendet föreligger.

Av analysen framgår dessutom att revisorer upplever det nästintill omöjligt att inträda en objektiv roll vid granskning av sig själv. De anser också att begreppen självständighet och opartiskhet ger ett stort utrymme för individuella tolkningar. Dessa aspekter verkar emellertid vara av underordnad betydelse i förhållande till den enskilde revisorns inboende känsla för vad som är rätt och fel. Utifrån detta ligger det nära till hands att dela åsikt med Hans Edenhammar (2002) som anser att det är revisorernas integritet och förnuft, snarare än regleringens utformning, som måste synas i sömmarna.

### 6.2 SVAR PÅ DELPROBLEMEN

#### **Uppfattas samtliga hot vara relevanta att beakta för att oberoendet skall kunna bibehållas?**

Ett par av respondenterna är av uppfattningen att små byråer torde vara mindre ekonomiskt beroende av sina klienter och att problemet med egenintresse därför relativt enkelt kan förebyggas genom att överlåta delar av uppdraget till en extern revisor. Trots att de förebyggande åtgärderna anses vara förhållandevis enkla att vidta kan affärsintresset medföra att sådana ingripanden uteblir. Om hotet väl har uppstått råder det dock ingen tvekan om att revisorer i allmänhet är mer benägna att behålla klienterna än att följa reglerna.

Att självgranskningshoten ökar i takt med en alltmer frekvent tillämpning av fristående rådgivning verkar det inte råda någon tvekan om. Revisorerna är överens om att hotet uppkommer i samband med att revisorn bistår sin klient med fristående rådgivning. De förefaller dock ha mycket svårt att dra en tydlig gräns mellan vad som är revisionsrådgivning och rådgivning som inte är nära relaterad till revisionen och uppfattar det därför svårt att alltid veta vad som ger upphov till självgranskningshot. Rådgivningen anses vara särskilt betydelsefull för de byråer som arbetar med små klientföretag eftersom dessa klienter ofta har bristfälliga kunskaper i redovisning och inte alltid anser sig ha råd att anlita redovisningsbyråer. Av denna anledning uppfattas rådgivningen till små klienter mer eller mindre vara en förutsättning för att revisorns arbete skall kunna vara ekonomiskt

försvärbart. Rådgivningen uppfattas dessutom vara särskilt viktig för mindre revisionsbolag eftersom dessa anses ha svårt att vara lönsamma om endast revisionstjänster kan tillhandahållas.

Samtliga revisorer är överens om att revisorn inte får uppträda som talesman för eller emot klienten, men trots detta tycks efterlevnaden av regeln om partställningshot vara bristfällig. Den empiriska undersökningen visade att denna regel relativt enkelt kan kringgå om revisorn väljer att enbart ta hänsyn till det synbara oberoendet. Eftersom små revisionsklienter ofta förväntar sig att revisorn skall hjälpa till med sådant som denne inte har befogenhet till, exempelvis utformande av skriftliga svar på besvärliga frågor, uppfattas det vara svårt för revisorn att avvisa alla frågor med hänvisning till utomstående expertis.

En majoritet av revisorerna menar att vänskapshotet hotet nästintill föreligger konstant, och därför inte alltid är relevant att beakta vid oberoendegranskningen. De anser att det är revisorns personliga integritet, kompetens och kunnande som är avgörande och att en viss vänskap mer eller mindre är en förutsättning för att kunna behålla uppdraget. Detta förefaller framförallt gälla revisorer som är verksamma vid mindre byråer eftersom kundstocken i regel består av små familjeägda bolag, till vilka revisorn sägs ha en speciell relation. Något egentligt hot anses därför inte uppstå så länge revisorn är disciplinerad och inte deltar i klientens privatliv.

Skrämselhotet uppfattas vara av självreglerande karaktär, eftersom det anses vara självklart att opåkallat avsäga sig uppdraget om rädsla för klienten föreligger. Hotet uppfattas därför vara irrelevant i sammanhanget. Visserligen uppfattar en majoritet av revisorerna att somliga revisionsklienter har en bristande respekt för revisorn och dennes arbete, men ingen av dem har erfarenhet av otillbörliga påtryckningar från någon klient.

Utifrån ovanstående resonemang är det befogat att anta att revisorer vid små revisionsbyråer inte uppfattar alla hot som relevanta att beakta för att oberoendet skall kunna bibehållas. Vänskaps- och skrämselhoten anses med nuvarande innebörd i vissa fall vara överflödiga att ta hänsyn till. Egenintresse- och partställningshoten uppfattas visserligen relevanta, men undersökningen visar att efterlevnaden av dem stundtals är bristfällig. Självgranskningshotet är det hot som bedöms vara svårast att leva upp till, mycket på grund av att rådgivning till mindre revisionsklienter ses som en nödvändighet.

### **Är det möjligt att inträda en objektiv roll vid granskning av sin egen beroendesituation?**

Undersökningen visar att revisorer överlag har mycket svårt att inträda den objektiva rollen som tredje man, vilket medför att självgranskningen till stor del påverkas av subjektiva värderingar. Trots detta förefaller majoriteten av revisorerna anse att prövningen är betydelsefull eftersom revisorn tvingas reflektera över oberoendet inför varje uppdrag. Detta begrundande antas ge en ökad förståelse för hur analysmodellen är tänkt att fungera, vilket uppges öka revisorernas etiska förhållningssätt i det dagliga revisionsarbetet.

Av revisorernas åsikter att döma är det rimligt att dra slutsatsen att det nästintill är omöjligt att inträda den objektiva rollen, men att detta är av underordnad betydelse i förhållande till det faktum att revisorn tvingas till ett intellektuellt övervägande kring huruvida hans eller hennes oberoende kan ifrågasättas.

### **Har revisionsbyråns storlek någon betydelse för möjligheten att vidta motåtgärder?**

Samtliga revisorer tycks vara övertygade om att tillämpningen av analysmodellens skiljer sig mellan stora och små revisionsbyråer. Undersökningen visar att små revisionsbyråer på grund av sina begränsade resurser bland annat har svårare att vidta interna åtgärder för att reducera eller eliminera hot mot oberoendet. De revisorer som är ensamma på byrån förefaller dock vara av uppfattningen att mindre byråer istället har betydligt lättare att konsultera extern hjälp, bland annat på grund av att de ofta har ett nära samarbete med en eller flera redovisningsbyråer.

Som nämndes ovan och i diskussionen om egenintressehot förefaller de externa motåtgärderna vara förhållandevis enkla att vidta för små revisionsbyråer. De kan således sägas ha möjligheten men, på grund av affärsintresset, inte alltid viljan att göra de ingripanden som krävs.

### **Har tolkningen av begreppen opartisk och självständig någon betydelse för tillämpningen?**

Av analysen framgår att de frekvent förekommande begreppen självständighet och opartiskhet till stor del uppfattas vara synonyma och ge utrymme för subjektiva tolkningar. Oavsett hur revisorn väljer att tolka dessa begrepp förefaller det dock ha en relativt marginell betydelse i förhållande till revisorns inneboende känsla för vad som är rätt och fel. Denna egenskap antas utvecklas i takt med att erfarenheten och kompetensen hos revisorn ökar.

Utifrån undersökningen verkar tolkningen av de i lagen frekvent förekommande begreppen vara av sekundär betydelse i jämförelse med de personliga egenskaper som den enskilde revisorn besitter.

## **6.3 AVSLUTNING**

Uppsatsen visar utifrån ovanstående resonemang att revisorer verksamma vid små byråer uppfattar analysmodellens regler som alltför svåra att leva upp till, för att kunna tillämpas fullt ut. I nästa kapitel redogör vi för de reflektioner som uppkommit under arbetets gång. Med stöd av dessa ger vi förslag på ämnen som kan vara intressanta att studera vid framtida forskning.

---

## 7 REFLEKTIONER

---

*I detta avslutande kapitel ger vi våra reflektioner kring analysmodellen i allmänhet och problemställningen i synnerhet. Avslutningsvis ges förslag på intressanta aspekter att studera vid framtida empiriska undersökningar.*

---

### 7.1 EGNA REFLEKTIONER

Enligt vår mening bygger analysmodellen i sin nuvarande skepnad uteslutande på att revisorn själv skall bedöma sin oberoendesituation. Detta tycker vi är egendomligt och rimmar illa med det faktum att lagstiftarna vill beivra bland annat självgranskning. Vår undersökningen visar att revisorerna överlag har mycket svårt att inträda den objektiva rollen som tredje man, vilket medför att självgranskningen till stor del påverkas av subjektiva värderingar. Modellens konstruktion är dessutom av sådant slag att det finns en risk att oärliga revisorer medvetet undanhåller eller förvanskar information för att kunna behålla eller acceptera ett uppdrag.

Under en av intervjuerna blev vi varse om vad som nyligen hände ett av landets största revisionsbolag. De blev på kundens begäran avsatta från ett uppdrag som innebar att 25 anställda plötsligt blev helt arbetslösa. Att detta revisionsbolag var synbart ekonomiskt beroende av sin klient råder det ingen tvekan om. Det märkliga i sammanhanget är att Revisorsnämnden inte belade revisionsbolaget med några påföljder till följd av lagöverträdelsen. Att en sådan grov förseelse inte leder till något straff tror vi sänder ut signaler om att det går att tänja en hel del på denna regel utan att tillsynsmyndigheten gör något åt det. Bengts uttalande att han inte skulle avsäga sig uppdraget förrän de ifrågasätter hans oberoende, torde därmed kunna överensstämma med en hel del andra revisorers sätt att se på egenintressehotet.

Enligt vår mening verkar det inte finnas vare sig någon definierad eller allmänt vedertagen gräns för när revisorn eller byrån kan anses ha ett egenintresse. Det finns inte heller någon tydlig gräns mellan vad som är revisionsrådgivning och rådgivning som inte är nära relaterad till revisionen. En av revisorerna är som bekant mycket insatt i hur analysmodellens regler är tänkt att fungera. Om inte ens denne kan förklara exakt var gränsen går, förefaller den genomsnittliga revisorn ha svårt för att göra bedömningen, annat än i självklara sammanhang. Vad gäller vänskapshotet tycker vi att det är något förvånande att endast en av respondenterna i sammanhanget nämner betydelsen av det synbara oberoendet. Särskilt med tanke på att ett par av dem uppger att en revisor i stort sett kan umgås med sina klienter så mycket denne vill så länge han eller hon bibehåller en affärsmässig relation. Att inte beakta det synbara oberoendet i en sådan situation anser vi vara riskfullt, särskilt i dessa tider då revisorns oberoende starkt ifrågasatts till följd av de stora revisionsskandalerna.

Vi kan se två påtagliga risker med ett eventuellt förbud mot kombinerade redovisnings- och revisionsuppdrag. För det första skulle många små revisionsbyråer med mer än en revisor riskera att få lägga ner sina verksamheter eftersom rådgivningen uppenbarligen utgör en betydande del av deras intäkter. För det andra befarar vi att en sådan lagändring på sikt skulle innebära att fler revisorer försöker kringgå analysmodellens regler. Detta eftersom vi tror att en alltför kontrollerande och utvecklingshämmande lagstiftning kan få till följd att revisorn endast tar hänsyn till det uppenbart synbara oberoendet. Vidare ställer vi oss tveksamma till om interna åtgärder verkligen reducerar föreliggande oberoendehot

till en acceptabel nivå. Det borde ligga nära till hands att den som utför den kompletterande granskningen vänder sig till revisorn när han eller hon behöver råd och upplysningar. Följden av detta blir att revisorn indirekt kan komma att granska sina egna råd, vilket uppenbarligen är ett självgranskningshot.

Trots att analysmodellen verkar ha skapat en större medvetenhet om oberoendefrågorna finns det uppenbarligen fortfarande sätt att kringgå reglerna. Detta gör enligt oss att det långsiktiga förtroendet för den enskilde revisorn är helt beroende på dennes etiska förhållningssätt i det dagliga arbetet. Revisorns personliga egenskaper måste därför sägas vara av avgörande betydelse för hur väl han eller hon uppfattar och praktiskt tillämpar analysmodellens regler. Vi anser att FAR och SRS borde ställa större krav på vilka ledamöter som de antar. Att vara medlem i någon av dessa organisationer är ju en form av kvalitets-säkring och att endast göra bedömningen utifrån vilket rykte som revisorn har rent allmänt, anser vi inte vara tillräckligt för att säkerställa dennes lämplighet. Vi tycker att ett personlighetstest, som är utformat på ett sätt som gör att en rimlig bedömning av revisorns inställning till det faktiska beroendet kan göras, skulle vara nödvändigt.

Utifrån respondenternas svar tycker vi oss kunna se en korrelation mellan arbetslivserfarenhet och etiskt förhållningssätt. Bengt är den revisor som enligt oss förefaller ha minst moraliska inslag i sitt dagliga arbete. Han är också den som har arbetat kortast tid av respondenterna. Under intervjun gav Bengt uttryck för flertalet motsägelsefulla åsikter och erkände öppet att han medvetet tänjer på gränserna emellanåt. Han ser analysmodellen som en ”fylla-i-övning vilken tar högst fem minuter att genomföra”, vilket knappast innebär att han tar oberoendeproblematiken på allvar. Bengts inställning förefaller enligt oss inte ha något samband med vare sig utbildningsort eller grad av kvalifikation. Det faktum att han har betydligt kortare erfarenhet av att arbeta som revisor än de andra, tror vi däremot kan ha relevans i sammanhanget. Den revisor som förefaller vara mest medveten om vilka tänkbara situationer som skulle utgöra hot mot oberoendet är utan tvekan den som sitter med i FAR:s Etikkommitté. I dennes fall beror det naturligtvis inte bara på att den relativt långa arbetslivserfarenheten, utan även på det faktum att revisorn dagligen arbetar med etikfrågor. I övrigt kan vi inte skönja några tydliga samband mellan revisorernas åsikter och deras individuella bakgrunder. Graden av kvalifikation verkar inte heller ha någon speciell betydelse för vilket etiskt förhållningssätt som respektive revisor har.

Att följa analysmodellens regler till punkt och pricka helt i enlighet med lagstiftarnas ambitioner förefaller enligt vår mening vara mycket svår ur såväl effektivitets- som kostnadshänseende skäl, varför vi tror att även hederliga och kompetenta revisorer kan tänkas frångå reglerna ibland. Det faktum att Revisorsnämnden inte verkar statuera exempel, genom att beivra uppenbara överträdelser, anser vi stöder vår tes. Att de dessutom har som policy att informera revisionsbyråerna innan de kommer för att göra en stickprovsgranskning av om reglerna efterlevs, tycker vi är högst anmärkningsvärt. Detta eftersom revisorerna med enkelhet kan korrigera de akter som de vet med sig är otillbörliga. Vi anser därför att lagstiftarna överskattar modellens positiva effekter och att den i sin nuvarande form ger den enskilde revisorn ett alltför stort tolkningsutrymme.

## 7.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING

Vi anser att det finns ett antal intressanta uppslag som har anknytning till det problemområde som avhandlats i denna uppsats. En fråga som med fördel skulle kunna studeras närmare är huruvida det ställs orimliga krav på revisorn idag. Den danske forskaren L-B Langsted anser att så är fallet och vi menar att det skulle vara intressant att ta reda på hur exempelvis kvalificerade revisorer, revisorsorganisationer, lagstiftare och normgivare resonerar i frågan. Andra ämnen som vi tror skulle kunna vara av intresse att studera är hur olika intressegrupper uppfattar konsekvenserna av ett utökat byråjäv och vem som egentligen har de rätta förutsättningarna för att bli revisor. Dessutom finner vi gränsdragningsproblematiken kring revisorns rådgivning intressant och vår förhoppning är att detta ämne kommer att bli föremål för djupare empirisk forskning i framtiden.

---

# KÄLLFÖRTECKNING

---

## ARTIKLAR

- Edenhammar, H (2002) *Tuffare revisorer bättre än tuffare regler*. Balans, 2/2002
- Engblom & Markland (2003) *Redovisningsjävet – en ständigt aktuell fråga*. Balans, 11/2003
- Engerstedt, U & Strömquist, A (2003) *Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*. Balans, 10/2003
- Eskilsson, P (2003) *Revisorns opartiskhet och självständighet*. Balans, 11/2003
- Goldwasser, D L (1999) *Independence in a changing accounting profession*. CPA Journal, Oktober/1999
- Holmquist, B (1999) *Vad gör en revisionsbyrå?* Balans, 5/1999
- Langsted, L B (1999) *Revisorns kompetens och oberoende*. Balans, 2/1999
- Miller, T (1992) *Do we need to consider the individual auditor when discussing auditor independence?* Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol 5/1992
- Sutton, M H (1997) *Auditor independence: The challenge of fact and appearance*. Accounting Horizons, Mars/1997
- Van der Plaats, E (2000) *Regulating auditor independence*. The European Accounting Review, December/2000
- Wennberg, I (2003) *Han tvivlar på analysmodellen*. Balans, 8-9/2003

## BÖCKER

- Backman, J (1998) *Rapporter och uppsatser*. Studentlitteratur, Lund
- Cassel, F (1996) *Den reviderade revisorsrollen*. Nerenius & Santérus Förlag, Stockholm
- Chryssides, G D & Kaler, J H (1993) *An Introduction to Business Ethics*. Chapman & Hall Publishing, London
- Ejvegård, R (1996) *Vetenskaplig metod*. 2:a uppl. Studentlitteratur, Lund
- Fant, J E (1994) *Revisorns roll: en komparativ studie av revisorer, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige*. Handelshögskolan, Helsingfors
- FAR (2003) *FAR:s Samlingsvolym 2003 del II*. FAR Förlag, Stockholm
- Holme, I M & Solvang, B K (1991) *Forskningsmetodik*. Studentlitteratur, Lund

Lekvall, P & Wahlbin, C (1993) *Information för marknadsföringsbeslut*. IHM Förlag AB, Göteborg

Lundahl, U & Skärvad, P-H (1992) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. 2:a uppl. Studentlitteratur, Lund

Patel, R & Davidsson, B (1994) *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 2:a uppl. Studentlitteratur, Lund

Trost, J (1993) *Kvalitativa intervjuer*. Studentlitteratur, Lund

## **INTERNET**

[www.far.se](http://www.far.se), 2003-12-17  
[www.foretagsfakta.se](http://www.foretagsfakta.se), 2003-11-19  
[www.gulasidorna.se](http://www.gulasidorna.se), 2003-11-19  
[www.revisorsnamnden.se](http://www.revisorsnamnden.se), 2003-12-17  
[www.revisorsamfundet.se](http://www.revisorsamfundet.se), 2003-12-17

## **INTERVJUER**

Anette, 2003-12-01  
Bengt, 2003-12-01  
Cecilia, 2003-12-04  
David, 2003-12-08  
Erling, 2003-12-10

## **ÖVRIGT**

Justitiedepartementets promemoria Ju2003/3072/L1 *Några frågor om revision*

Regeringens proposition 2000/2001:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

Statens offentliga utredningar (SOU) 1999:43 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*



---

# BILAGOR

---

## BILAGA 1 INTERVJUGUIDE

### Allmänna inledande frågor

1. Hur länge har du arbetat på företaget? Var arbetade du innan? Var gick du din utbildning? Är du auktoriserad eller godkänd?

### Revisorns oberoende

2. Av Revisorslagen framgår att en revisor skall agera opartiskt och självständigt. Hur uppfattar du dessa begrepp?
3. Har lagstiftningen av analysmodellen medfört någon skillnad gentemot tidigare sätt att hantera oberoendefrågor? I så fall, på vilket sätt?

### Revisorns dubbla roll (berör egenintresse och självgranskning)

4. Var drar du gränsen mellan fristående rådgivning och revisionsrådgivning? Vilka problem medför denna dubbla roll? När anser du att rådgivningen är av sådant slag att det rubbar förtroendet för revisorns oberoende?
5. Vad anser ni om justitiedepartementets förslag om ett absolut förbud mot kombinerade redovisnings- och revisionsuppdrag?

### Analysmodellen – allmänna frågor

6. Anser ni att analysmodellen är ett bra verktyg för att hantera oberoendefrågor? Eventuella brister? Hur skulle den kunna förbättras? Använder ni några alternativa modeller?
7. Analysmodellen bygger på självgranskning, hur tillförlitligt är det? Vad anser du om att granskningen skall göras *”utifrån en hypotetisk, omdömesgill och kunnig tredje mans bedömning”*?

### Eliminering av hot

8. Vidtar ni några interna/externa motåtgärder för att eliminera oberoendehot? Förebyggande åtgärder? Motivera!
9. Tror du att stora och små revisionsbolag generellt sätt hanterar oberoendefrågorna utifrån analysmodellen på olika sätt (ex. gällande motåtgärder)? Motivera! Har revisionsbyråns storlek någon betydelse för möjligheten att vidta motåtgärder?

### Dokumentering

10. Har ni några fastställda principer (mallar) för vad dokumenteringen skall innehålla? Hur ser de ut?

### Oberoendehot

11. När anser ni att ett egenintressehot föreligger? Har ni eller någon annan på byrån hamnat i en sådan situation? I så fall, vilka eventuella motåtgärder tillämpades?

12. När anser ni att ett självgranskningshot föreligger? Har ni eller någon annan på byrån hamnat i en sådan situation? I så fall, vilka eventuella motåtgärder tillämpades?
13. När anser ni att ett partställningshot föreligger? Har ni eller någon annan på byrån hamnat i en sådan situation? I så fall, vilka eventuella motåtgärder tillämpades?
14. När anser ni att ett vänskapshot föreligger? Har ni eller någon annan på byrån hamnat i en sådan situation? I så fall, vilka eventuella motåtgärder tillämpades? (hur nära relation kan revisorn ha till sin klient?)
15. När anser ni att ett skrämselhot föreligger? Har ni eller någon annan på byrån hamnat i en sådan situation? I så fall, vilka eventuella motåtgärder tillämpades?
16. Anser du att det finns andra omständigheter som kan påverka revisorns oberoende?

## BILAGA 2 ANALYSMODELLEN I NORSTEDTS REVISION

Klient

Räkenskapsår  
020101 - 021231

Utfört av  
Sign

Datum  
2002-07-29

Index

### Årsakt, Oberoendeanalys

#### Egenintresse

Egenintresse avser ett direkt eller indirekt intresse i klientens verksamhet.

Till exempel:

- ickeordinära affärsmässiga transaktioner
- ekonomiska mellanhavanden (säljer andra tjänster eller varor till klienten)
- revisorn närstående har betydande intressen i klienten
- betydande arvodesintäkter från klienten

Du bör alltid i fältet nedan motivera ditt ställningstagande.

---

---

---

---

#### Självgranskning

Biträder byrån med:

- bokföring
- bokslut
- deklaration
- skattekonsultationer
- annan rådgivning?

Har råd lämnats rörande bolagets förvaltning?

Har missbedömningar skett vid tidigare års granskning?

Du bör alltid i fältet nedan motivera ditt ställningstagande.

---

---

---

---

#### Partsställning

Partsställningshot avser fall då man uppträtt som talesman för eller emot klientens ståndpunkt i rättslig eller ekonomisk angelägenhet.

- vid kontakter med skattemyndigheten
- vid förvärv/försäljning av bolagets tillgångar
- i annan fråga

Du bör alltid i fältet nedan motivera ditt ställningstagande.

---

---

---

---

Klient

Räkenskapsår  
020101 - 021231

Utfört av  
Sign

Datum  
2002-07-29

Index

## Årsakt, Oberoendeanalys

### Vänskap

Finns nära personliga relationer till klienten eller till någon person i dennas ledning?

T ex:

- mångåriga vänskapsband
- ofta återkommande sociala kontakter
- haft revisionsuppdraget under lång följd av år

Du bör alltid i fältet nedan motivera ditt ställningstagande.

---

---

---

---

### Skrämsel

Avser fall då revisor eller medlem i revisionsgruppen utsätts för hot eller annan påtryckning som är ägnad att inge obehag.

Du bör alltid i fältet nedan motivera ditt ställningstagande.

---

---

---

---

### Övrigt

Förekommer annat hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet?

Du bör alltid i fältet nedan motivera ditt ställningstagande.

---

---

---

---

Klient

Räkenskapsår  
020101 - 021231

Utfört av

Sign

Datum  
2002-07-29

Index

## Årsakt, Oberoendeanalys

### Sammanfattning och slutsats

#### Vidtagna eller planerade motåtgärder

- särskild redogörelse i granskningsutlåtandet
- intern kvalitetssäkring
- intern second opinion
- extern kompletterande granskning
- revisorsbyte
- arbetsfördelning
- övriga organisatoriska åtgärder
- dokumenterad skriftlig policy avseende interna arbetsrutiner
- särskilda rutiner
- annan revisor bedömer granskningsarbetet

Du bör alltid i fältet nedan motivera ditt ställningstagande.

---

---

---

---

#### Kommentar

---

---

---

---

Godkänt av

2002-10-02

Klient

Räkenskapsår  
020101 - 021231

Utfört av  
Sign Datum  
2002-07-29

Index

## Årsakt, Oberoendeanalys

### Egenintresse

#### Beskrivning/bedömning av omständigheter i det enskilda fallet

Jag har inga andra kontakter med kunden än att jag är vald till revisor i bolaget. Arvodet beräknas till ca 4.000.

### Självgranskning

#### Beskrivning/bedömning av omständigheter i det enskilda fallet

Bokföring, bokslut och deklaration görs av en redovisningskonsult,

### Partsställning

#### Beskrivning/bedömning av omständigheter i det enskilda fallet

Jag har inte fört klientens talan mot skattemyndigheten eller i annan fråga.

### Vänskap

#### Beskrivning/bedömning av omständigheter i det enskilda fallet

Jag har haft revisionsuppdraget sedan 1998.

### Skrämsel

#### Beskrivning/bedömning av omständigheter i det enskilda fallet

Jag har inte utsatts för hot eller annan påtryckning.

### Övrigt

#### Beskrivning/bedömning av omständigheter i det enskilda fallet

Jag har inte upplevt något hot mot min opartiskhet.

## Sammanfattning och slutsats

#### Vidtagna eller planerade motåtgärder

Inga speciella åtgärder är vidtagna då jag inte kan se något behov av det.

Godkänt av

2002-10-02

Klient

Räkenskapsår  
020701 - 030630

Utfört av  
Sign Datum  
2003-01-29

Index

## Årsakt, Oberoendeanalys

### Egenintresse

Uppdragets arvode är ringa i förhållande till revisorns totala omsättning

*Det saknas omständigheter som kan utgöra hot eller jäv.*

### Självgranskning

Inga omständigheter förekommer som kan strida mot jävsregler i ABL mm.  
Fristående rådgivning har ej lämnats.

*Det saknas omständigheter som kan utgöra hot eller jäv.*

### Partsställning

Fall förekommer ej där byrån/revisorn företrätt klienten.

*Det saknas omständigheter som kan utgöra hot eller jäv.*

### Vänskap

*Det saknas omständigheter som kan utgöra hot eller jäv.*

### Skrämsel

*Det saknas omständigheter som kan utgöra hot eller jäv.*

### Övrigt

*Det saknas omständigheter som kan utgöra hot eller jäv.*

## Sammanfattning och slutsats

Uppdraget kan behållas/accepteras.

## BILAGA 3 ANALYSMODELLEN I HOGIA AUDIT

### Prövning enligt revisorslagen 21 § (analysmodellen)

Klientföretag: <b>Hogia Audit</b>		Räkenskapsår: 00-01                      00-12		Ref:
Org.nr:		Datum: 2003-12-01	Kundnr:	Sign:
Uppdragstyp:	<input type="checkbox"/> Nytt uppdrag <input type="checkbox"/> Befintligt uppdrag			

#### I. Omständigheter som kan utgöra jäv/hot

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

#### II. Särskilda omständigheter/säkerhetsåtgärder

forts. bilaga

#### III. Vald revisors bedömning

<input type="checkbox"/> Uppdraget accepteras/bibehålls	<input type="checkbox"/> Uppdraget avböjs/avslutas	Datum:	Sign:
Kommentar			
forts. bilaga			
Underrättelse till:	Datum:	Sign:	Datum:                      Sign:
<input type="checkbox"/> Klienten		<input type="checkbox"/> Medarbetaren	