

Södertörns Högskola
Institutionen för ekonomi och företagande
Företagsekonomi vt-2006
Kandidatuppsats, 10 p
Handledare: Bengt Lindström

södertörns
högskola

UNIVERSITY COLLEGE

Revisorers oberoende

– Konkrete skillnader mellan Analysmodellen och Förbudskatalogerna

Författare:
Maria Branting
Katarina Dalén

Abstract

Auditors independence is one of the most debated areas within the whole audit-field. In January of 2002, the old audit-law, containing the so-called prohibitory catalogues, were replaced by a new law. This new law had a new approach called the analysis model. By using this model auditors will have good help in the handling of auditors independence and questions in this area. By focusing on the differences between the two laws, our goal is to study if auditors daily work has changed, in the work of choosing assignments. Have the law alteration implied a change for the better, which motivate the law alteration afterwards?

Our overriding purpose is to examine how auditors give expression to scenarios and questions about their disinterest and independence, from the differences between the earlier prohibitory catalogues and the new analysis model. We also want to study how auditors observe their own role both as adviser and inspector. Could this result in that auditors disinterest and independence is threatened?

Since we intend to learn about the auditors opinions and managing around the old and the new audit-law, we have chosen to use a qualitative study. We have used a so-called coincidence selection method on our total population, in which we received seven respondents who has participated in our interviews.

Our study shows that the two main differences that has affected the consulted auditors work and approach within their choice of assignment, is the documentation-demand and the law about advising. The analysis model cause subjective interpretations, which leads to different consequences depending on who will perform the model. It is going to take a long time before the model is fully usable.

Sammanfattning

Revisorers oberoende är ett av de mest omdiskuterade områdena inom revisionen. Den 1 januari 2002 ersattes den gamla revisorslagen innehållande förbudskatalogerna av en ny lag, vilken innehåller en så kallad analysmodell. Rätt tillämpad ska modellen fungera som ett hjälpmedel för revisorerna och revisionsbyråerna vid hanteringen av oberoendefrågor. Utifrån de skillnader som finns mellan de två lagarna, ska vi undersöka hur verksamma revisorers arbete, vid val av revisionsuppdrag, har förändrats? Har lagändringen inneburit sådana förändringar, vilket motiverar lagändringen såhär i efterhand?

Vårt övergripande syfte är att undersöka hur revisorer tolkar scenarier, samt frågeställningar beträffande deras opartiskhet och självständighet, utifrån de skillnader som finns mellan de tidigare förbudskatalogerna och den nya analysmodellen. Vi vill även studera hur revisorerna ser på sin roll som både rådgivare och granskare. Skulle detta kunna leda till att revisorernas opartiskhet och självständighet är hotad?

Eftersom vi har för avsikt att få fram revisorernas åsikter kring, samt hantering av den gamla respektive den nya revisorslagen, har vi valt att använda oss av en kvalitativ undersökningsansats. Vi har använt oss av ett så kallat tillfällighetsurval på totalpopulationen, där vi erhållit sju respondenter som medverkat vid våra intervjuer.

Vår studie visar att de två främsta skillnaderna som påverkat de tillfrågade revisorernas arbete och tillvägagångssätt vid val av revisionsuppdrag, är dokumentationskravet, samt lagstiftningen om rådgivningstjänster. Analysmodellen ger upphov till subjektiva tolkningar, vilket leder till olika följder beroende på vem som genomför modellen. Det kommer att ta lång tid att bygga upp praxis, så att gränsdragningarna kring oberoendehoten blir klara och tydliga.

Innehållsförteckning

| | |
|--|-----------|
| 1. Inledning | 1 |
| 1.1 Bakgrund | 1 |
| 1.2 Problemformulering | 2 |
| 1.3 Syfte | 2 |
| 1.4 Avgränsningar | 3 |
| 1.4.3 Definitioner | 3 |
| 1.5 Disposition | 4 |
| 2. Teori | 5 |
| 2.1 Revisionsteori | 5 |
| 2.1.1 Revision | 5 |
| 2.1.2 Revisorn | 5 |
| 2.1.3 Revisorns dubbla roll som rådgivare och granskare | 6 |
| 2.1.4 Revisorns oberoende | 7 |
| 3. Referensram | 9 |
| 3.1 Gamla revisorslagen | 9 |
| 3.1.1 Förbudskatalogerna | 9 |
| 3.2 Nya revisorslagen | 9 |
| 3.2.1 Analysmodellen | 10 |
| 3.2.1.1 Steg 1 – Identifiering av förtroendeskadliga förhållanden | 10 |
| 3.2.1.2 Steg 2 – Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden | 12 |
| 3.2.1.3 Steg 3 – Analysen dokumenteras | 12 |
| 3.2.1.4 Analysmodellens praktiska tillämpning | 13 |
| 3.3 Konkreta skillnader mellan den gamla och den nya revisorslagen | 15 |
| 3.4 Åsikter kring analysmodellen | 15 |
| 4. Tidigare studier | 17 |
| 4.1 Tidigare uppsatser | 17 |
| 5. Metod | 19 |
| 5.1 Författarnas förståelse | 19 |
| 5.2 Deduktion | 19 |
| 5.3 Kvalitativ metod | 20 |
| 5.4 Population och urval | 20 |
| 5.5 Mätinstrument | 20 |
| 5.5.1 Intern och extern validitet | 20 |
| 5.5.2 Reliabilitet | 21 |
| 5.6 Intervjuernas genomförande | 22 |
| 6. Resultat | 23 |
| 6.1 Intervjuer med revisorer | 23 |
| 6.1.1 Inledande frågor | 23 |
| 6.1.2 Frågor och scenarier kring möjligheten att bryta presumtionen | 23 |
| 6.1.3 Frågor och scenarier kring rådgivning och granskning av klienter | 26 |
| 6.1.4 Frågor kring dokumentationskravet | 30 |
| 6.1.5 Generellt om analysmodellen | 31 |
| 7. Analys | 32 |
| 7.1 Möjligheten att bryta presumtionen | 32 |
| 7.2 Revisorns rådgivningstjänster | 33 |
| 7.3 Dokumentationskravet | 34 |
| 7.4 Generellt om analysmodellen | 35 |
| 8. Slutsats | 37 |

| | |
|---|-----------|
| 9. Förslag till framtida forskning | 39 |
| 10. Källförteckning | 40 |
| 10.1 Böcker | 40 |
| 10.2 Artiklar och uppsatser | 40 |
| 10.3 Icke-tryckt litteratur | 41 |
| 11. Bilagor | 42 |
| 11.1 Intervjuguide..... | 42 |
| 11.2 Intervjusvar..... | 43 |
| 11.2.1 Intervju med revisor A | 43 |
| 11.2.2 Intervju med revisor B..... | 45 |
| 11.2.3 Intervju med revisor C..... | 47 |
| 11.2.4 Intervju med revisor D | 48 |
| 11.2.5 Intervju med revisor E..... | 50 |
| 11.2.6 Intervju med revisor F | 52 |
| 11.2.7 Intervju med revisor G | 53 |

Figurförteckning

| | |
|---|----|
| <i>Figur 1: Oberoendekonflikt</i> | 6 |
| <i>Figur 2: Analysmodellen</i> | 14 |

1. Inledning

I inledningen kommer vi att behandla bakgrund, problemformulering, syfte samt avgränsningar. Bakgrunden ska ge läsaren en introduktion till ämnesvalet, och denna leder sedan vidare in på problemformuleringen. Syftet anger de aspekter av ämnet som vi avser att studera. Avslutningsvis presenteras avgränsningar och definitioner för studien.

1.1 Bakgrund

I en artikel i Balans beskriver Lars Bo Langsted vilka krav som ställs på en revisor. Dels förväntas en revisor ha den högsta kompetensen inom i stort sett alla ekonomiska områden, i allt från traditionell redovisning och revision, till personalutveckling och miljöredovisning. Dessutom förväntas en revisor ha ett så etiskt förhållningssätt i sitt yrke, att denne kan agera bättre än vad lagarna egentligen kräver. Revisorn ska känna sin klients verksamhet så bra, att han/hon ska kunna avslöja försök till bedrägerier, redan innan tanken härom föds hos den potentiella brottslingen. Sist men absolut inte minst, ska en revisor vara oberoende till 110 procent mot allt som kan påverka hans/hennes handlingsätt. I korthet ”*en revisor ska inte vara av denna världen*”.¹

Revisorers oberoende är ett av de mest debatterade områdena inom revisionen. Lika länge som yrket funnits, har ämnet diskuterats. Internationellt har debatten kretsat mycket kring de redovisningsskandaler som ägt rum i USA, bland annat Enronaffären.² Vid rättegången för skandalen uppdagades att Enrons revisorer, från byrån Arthur Andersen, undanhållit viktig information och försvårat rättsprocessen mot Enron. Revisorerna fälldes i juni 2002, vilket blev dödsstöten för den anrika byrån som ditintills varit en av de fem största i världen.³ Hemma i Sverige har diskussionen varit mest påtaglig det senaste decenniet, i takt med att näringslivet blivit allt mer komplext. Komplexiteten har ökat intresset för revisionen, som har i uppgift att ge den finansiella informationen trovärdighet. Revisionsbranschen har genomgått en snabb utveckling, där det numera ställs högre krav på en revisors kompetens inom flera olika områden i redovisningen. I samband med att revisionsbyråerna erbjuder ett större tjänsteutbud till sina klienter i form av exempelvis rådgivning, har revisorers självständighet

¹ Langsted. *Revisorns kompetens och oberoende*, 1999.

² Engerstedt och Strömquist. *Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*, 2003.

³ www.dn.se

och opartiskhet diskuterats livligt. Den väsentligaste frågeställningen har behandlat hur revisorns oberoende, vid dennes primära uppgift revisionen, ska säkerställas?⁴

Efter år av debatt och utredningar kring säkerställandet av revisorers oberoende, fastställdes en ny revisorslag den 1 januari 2002. Denna kom att ersätta den gamla revisorslagen efter endast sju år. Den tidigare lagen innehöll så kallade förbudskataloger, vilka tvingade revisorn att avstå från vissa uppdrag om det fanns en synlig omständighet som kunde störa förtroendet för revisorns självständighet och opartiskhet. Förbudskatalogerna har i den nya lagen ersatts av en analysmodell. Med utgångspunkt i denna modell är det revisorns uppgift att själv utifrån en hypotetisk tredje man, avgöra inför varje uppdrag om han/hon kan arbeta opartiskt och självständigt. Rätt tillämpad ska analysmodellen fungera som ett hjälpmedel för revisorerna och revisionsbyråerna för att hantera oberoendefrågorna, både vid val av uppdrag, men även fortlöpande under arbetet.⁵

Därmed är den stora skillnaden mellan den gamla och nya lagen att prövningen inför varje uppdrag har flyttats från de för allmänheten direkt observerbara förhållandena, till revisorns egen förmåga och vilja att faktiskt utföra varje revisionsuppdrag opartiskt och självständigt. Detta medför att revisorn nu kan åta sig vissa uppdrag som han/hon tidigare varit tvungen att avstå från med den gamla lagen, därför att det för allmänheten funnits synliga omständigheter som kunnat hota opartiskheten och självständigheten.⁶

1.2 Problemformulering

Utifrån de skillnader som finns mellan de två lagarna, ska vi undersöka hur verksamma revisorers arbete, vid val av revisionsuppdrag, har förändrats? Har lagändringen inneburit sådana förändringar, vilket motiverar lagändringen såhär i efterhand?

1.3 Syfte

- Vårt övergripande syfte är att undersöka hur revisorer tolkar scenarier, samt frågeställningar beträffande deras opartiskhet och självständighet, utifrån de skillnader som finns mellan de tidigare förbudskatalogerna och den nya analysmodellen.

⁴ www.far.se

⁵ Ibid.

⁶ Ibid.

- Vi vill även studera hur revisorerna ser på sin roll som både rådgivare och granskare. Skulle detta kunna leda till att revisorernas opartiskhet och självständighet är hotad?

1.4 Avgränsningar

Vår studie har utgångspunkt i den gamla och den nya revisorslagen. I dessa två lagar har vi avgränsat oss till att endast studera paragraferna berörande revisorers oberoende. Vi har dessutom valt att specificera intervjufrågorna kring skillnaderna mellan den nya och den gamla revisorslagen, beträffande revisorers oberoende.

1.4.3 Definitioner

Opertiskhet: Objektivitet och neutralitet i innehåll och framställning.⁷

Självständighet: Förmågan att tänka och handla, utan att rätta sig efter andra.⁸

FAR: Föreningen för revisionsbyråbranschen.⁹

Godkänd revisor: Högskoleutbildning om minst 120 p inom ekonomi. Därefter tre års praktisk utbildning, samt avlagd revisorsexamen hos Revisorsnämnden.¹⁰

Auktoriserad Revisor: Högskoleutbildning om minst 160 p inom ekonomi. Därefter fem års praktisk utbildning, samt avlagd högre revisorsexamen hos Revisorsnämnden.¹¹

⁷ www.ne.se

⁸ Ibid.

⁹ www.far.se

¹⁰ www.revisorsnamnden.se

¹¹ Ibid.

1.5 Disposition

Inledning

I inledningen behandlade vi bakgrunden, problemformuleringen, syftet samt avgränsningarna. Bakgrunden skulle ge läsaren en introduktion till ämnesvalet och denna ledde oss sedan in på problemformuleringen. Syftet angav de aspekter av ämnet vi avser att studera. Avslutningsvis presenterades avgränsningar och definitioner för studien.

Teori

Teoriavsnittet inleds med en beskrivning av revisionens uppgift. Därefter presenteras teorier som bland annat berör revisorns arbetsuppgifter och oberoende.

Referensram

I referensramen presenteras den gamla respektive den nya revisorslagen, samt skillnaderna dessa emellan. Avslutningsvis diskuteras åsikter kring analysmodellen.

Tidigare studier

I detta kapitel behandlar vi tidigare studier inom området revisorers oberoende. Nedan kommer vi kortfattat att presentera ett urval av de forskningsresultat som behandlat ämnet.

Metod

I detta avsnitt kommer vi att redogöra för vårt tillvägagångssätt i studien. Först presenterar vi vårt handlingsätt när det gäller att förhålla oss till olika forskningsansatser. Därefter redogör vi för vår population och den urvalsmetod som vi valt att använda. I slutet av detta kapitel behandlas vår intervju och de val vi gjort vid utformandet av denna undersökning.

Resultat

Resultatavsnittet innehåller en sammanställning över de svar vi fått från respondenterna vid intervjuerna.

Analys

I analysen kommer vi att tolka de resultat vi fått in från vår datainsamling. Här kommer vi att göra en jämförelse mellan de teorier vi har, med den empiri vi samlat in.

Slutsats

Slutsatsen är till för att knyta ihop uppsatsen. Här kommer vi att ta upp de viktigaste aspekterna i uppsatsen, samt förmedla de resultat som vi kommit fram till utifrån vår problemformulering.

Förslag till framtida forskning

I förslag till framtida forskning presenterar vi de tankar som vi under arbetets gång har funnit vara intressanta att fördjupa sig i.

2. Teori

Teoriavsnittet inleds med en beskrivning av revisionens uppgift. Därefter presenteras teorier som bland annat berör revisorns arbetsuppgifter och oberoende.

2.1 Revisionsteori

2.1.1 Revision

Enligt FAR är revision att kritiskt bedöma, granska och uttala sig om ett företags förvaltning och redovisning. Det finns ett flertal olika typer av revision; intern och extern revision, miljörevision, samt kommunal och statlig revision. Revision behövs främst för att företagets intressenter, exempelvis kreditgivare, ägare, leverantörer, kunder och anställda, måste kunna lita på att den ekonomiska information som lämnas om bolaget, stämmer överens med verkligheten och ger en rättvisande bild av företagets ställning.

Eftersom det i företag, speciellt i aktiebolag, ställs krav på hur bolagets resultat och ställning redovisas, då ägarna har ett begränsat ansvar, måste det finnas lagregler för revision. Vidare är revision en förutsättning för att samhället och näringslivet ska fungera, då revisionen tillför trovärdighet till företags finansiella information. Eftersom intressenterna är beroende av revision, skulle de säkerligen skaffa sig egna granskare, om revisorer inte fanns, för att på så sätt våga lita på företagen. Revision kopplas ofta ihop med årsredovisningar och delårsrapporter, men behövs löpande i företags verksamhet, exempelvis vid företagsöverlåtelser. Målet för revisionen är revisionsberättelsen. Här ska revisorn uttala sig om företagets årsredovisning, samt om styrelsens och VD:s förvaltning.¹²

2.1.2 Revisorn

Ordet revisor kan ha flera olika innebörder. Ordet innefattar allt från en högkvalificerad person som reviderar de stora börsbolagen, till en person som på fritiden åtar sig att vara revisor i en liten förening. En yrkesverksam revisor har den enligt lag skyddade titeln godkänd eller auktoriserad revisor som utfärdas av Revisorsnämnden. Förutom att utföra redovisnings- och revisionsuppdrag, kan en yrkesverksam revisor även arbeta med exempelvis rådgivning.¹³ En revisor väljs av ägarna på bolagsstämman på fyra år, men kan

¹² FAR Förlag. *Vad är revision?*, 2001, s. 7-8.

¹³ *Ibid*, s. 10.

väljas om, ifall ägarna har förtroende för denne. Revisorn kan dock avsäga sig uppdraget i förtid, eller bli avsatt av ägarna ifall förtroendet undermineras.¹⁴

2.1.3 Revisorns dubbla roll som rådgivare och granskare

Eftersom det inom revisionsverksamheten finns flera olika arbetsuppgifter, besitter en revisor ofta en dubbel roll, både som rådgivare och granskare. Den centralaste arbetsuppgiften för en revisor är att utföra revisionsverksamhet, vilket enligt lag är att granska förvaltningen och den ekonomiska redovisningen för revisionsklienten, samt att upprätta en rapport om granskningen.

Inom de områden där det finns ett naturligt samband med revisionsverksamheten, kan en revisor vara en rådgivare. Detta brukar kallas fristående rådgivning, där klientens behov styr revisorns rådgivning. Om den fristående rådgivningen är riktad till revisionsklienterna finns det lagstiftade begränsningar för rådgivningen, då revisorns oberoende måste säkerställas. Vid de fall där den fristående rådgivningen inte berör revisionsklienter, utan andra uppdragsgivare, lämnas dessa rättsliga inskränkningar. Dock måste alla revisorer följa grundläggande yrkesetiska regler, vilket innebär att revisorn måste utöva sitt yrke med objektivitet och integritet.¹⁵



Figur 1: Oberoendekonflikt

Lars Bo Langsted framför argument som talar för, att en revisor också ska kunna fungera som rådgivare till sina klienter. Författaren menar att revisorns dubbla roll som rådgivare och granskare kan vara till samhällsmässig nytta för revisionen. Dels får revisorn en bättre kännedom om nyckelpersoner i klientens företag. Revisorn får även en ökad medvetenhet om företagets rutiner, arbetssätt med mera, vilket ger en förhandskunskap om företaget, som gör det enklare för revisorn att lämna relevant rådgivning. Dessutom framhåller Langsted att beroende på rådgivningsområdet, kan revisionen bli mer målinriktad och kanske även billigare, eftersom rådgivningen kan fungera i preventivt syfte, då klienten enklare och

¹⁴ FAR Förlag. *FARs revisionsbok*, 2004, s. 15.

¹⁵ *Ibid*, s. 107-108.

snabbare får tillgång till kvalificerad rådgivning från sin revisor. Vidare förhindras eventuella överdrifter i rådgivningen om det är den granskande revisorn som ger informationen, eftersom samma revisor sedan ska skriva på en ren revisionsberättelse för företaget.¹⁶

2.1.4 Revisorns oberoende

Revision bygger på förtroende, därför har revisorer ett krav på sig att i sitt yrkesutövande vara opartiska, självständiga och objektiva.¹⁷ Revisorn ska vid revisionsutförandet ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för uppdraget, men utesluta andra omständigheter. Revisorn måste inför varje uppdrag försäkra sig om att han/hon kan genomföra uppdraget opartiskt och självständigt. Vidare måste revisorn givetvis stå fri från revisionsklienten och andra intressenter, för att handlingsutrymmet inte ska inskränkas på. Revisorslagen innehåller bestämmelser kring att revisorer ska vara opartiska och självständiga i sina uppdragsutföranden, samt vara objektiva i sina ställningstaganden.¹⁸

Lagen hänvisar till att revisorer ska följa god revisorssed i sitt yrkesutövande för att upprätthålla oberoendet. Eftersom etik och moral är grundläggande faktorer för revision, har FAR försökt precisera god revisorssed genom en formulering av nio stycken regler. Dessa reglerar hur revisorer ska förhålla sig till omgivningen för att upprätthålla god revisorssed och vara oberoende i sitt yrkesutövande:¹⁹

1. *Yrkesmässigt uppträdande* – revisorns uppträdande ska präglas av gott omdöme och integritet.
2. *Oberoende* – revisorn ska utföra sina uppdrag med självständighet och objektivitet.
3. *Oförenlig verksamhet* – revisorn får inte utöva någon annan verksamhet vid sidan av revisionen, om oberoendet inte kan säkerställas.
4. *Arvodesdebitering* – arvodet ska vara skäligt med tanke på revisorns kunskap och erfarenhet, samt med hänsyn till uppdragets omfattning
5. *Tystnadsplikt* – revisorn får inte lämna vidare information till utomstående som denne får kännedom om när de reviderar en verksamhet, med undantag för upplysningsplikt enligt lagen.
6. *Vidareutbildning* – revisorn ska bevara och förbättra sina kunskaper genom vidareutbildning.

¹⁶ Langsted. *Revisorns kompetens och oberoende*, 1999.

¹⁷ FAR Förlag. *Vad är revision?*, 2001, s. 52.

¹⁸ www.far.se

¹⁹ Artsberg. *Redovisningsteori – policy och – praxis*, 2005, s. 114.

7. *Yrkesutövning* – revisorn ska ta alla lagar och regler i beaktning vid uppdragsutförande.
8. *Förhållandet till kollegor* – revisorn ska verka för goda relationer inom yrkeskåren.
9. *Publicitet och reklam* – revisorn får marknadsföra sitt namn för allmänheten på ett sätt som inte skadar yrkeskåren.²⁰

Begreppet oberoende kan delas in i två olika former, faktiskt och synbart. Messier, Glover och Prawitt beskriver i sin bok att revisorn inte bara måste vara faktiskt oberoende, det vill säga vara verkligt objektiv. Revisorn måste även undvika handlingar som synligt kan påverka oberoendet. Vidare menar författarna att om revisorn misslyckas med att upprätthålla sitt oberoende, kommer omvärldens förtroende för revisionen att minska.²¹

Även Diamant gör en åtskillnad mellan olika sorters oberoende. Han framhåller att faktiskt oberoende är den enskilda revisorns inställning och attityd till sitt uppdrag och sin revisionsklient. Det faktiska oberoendet kan ses som en handlingsnorm där revisorns moral och heder inför ett uppdrag inte ska kunna påverkas, för att revisionen ska kunna utföras på ett tillfredställande sätt. Vidare menar Diamant att det faktiska oberoendet inte är tillräckligt för att säkerställa att en revisor är opartisk och självständig, eftersom denna sorts oberoende har med revisorns egen uppfattning att göra.²²

För att säkerställa att en revisor är helt oberoende måste även revisorn ha ett synligt oberoende, vilket innebär att omgivningen uppfattar revisorn som pålitlig, samt har förtroende för dennes arbete. Revisorn måste kunna bevisa för omgivningen att denne verkligen är oberoende från sina klienter. Författaren menar att revisionens utgångspunkt och syfte är att förmedla förtroende till den ekonomiska informationen. Först när både det faktiska samt det synbara oberoendet är tillfredställt, har revisionen uppfyllt sitt syfte.²³

²⁰ FAR Förlag. *FARs revisionsbok*, 2004, s. 437-441.

²¹ Messier, Glover och Prawitt. *Auditing & Assurance Services, A Systematic Approach*, 2006, s. 45.

²² Diamant. *Revisors oberoende*, 2004, s. 164.

²³ *Ibid*, s. 164.

3. Referensram

I referensramen presenteras den gamla respektive den nya revisorslagen, samt skillnaderna dessa emellan. Avslutningsvis diskuteras åsikter kring analysmodellen.

3.1 Gamla revisorslagen

Revisorslagen 1995:528, utövande av revisionsverksamhet: 14 §.

14 § En revisor skall utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed.

Revisorn skall noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.

Revisorn svarar för det arbete som utförs av biträde till honom.

Bestämmelserna i första – tredje styckena gäller även för revisionsbolag.²⁴

3.1.1 Förbudskatalogerna

Den tidigare revisorslagen grundades på så kallade förbudskataloger. Dessa tvingade revisorn att avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det förelåg omständigheter, som utifrån omgivningens synvinkel, skulle kunna hota revisorns opartiskhet och självständighet.²⁵

3.2 Nya revisorslagen

Revisorslagen 2001:883, revisorns opartiskhet, självständighet och dokumentation: 20-24 §

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

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

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

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

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

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

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

e) utsätts för hot eller annan påtryckning som är ägnat att inge obehag eller

2) om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

²⁴ Lagboken 1995. Revisorslagen, 1995:528.

²⁵ www.far.se

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

22 § Revisorsnämnden skall på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss särskild omständighet är sådan som avser i 20§ första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.

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

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

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

Dokumentationen skall ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.²⁶

3.2.1 Analysmodellen

I den nya revisorslagen finns en analysmodell för att pröva revisorns opartiskhet och självständighet. Analysmodellen är uppbyggd i tre olika steg: **1)** Identifiering av möjliga förhållanden som kan utgöra ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. **2)** Bedömning av om det med hänsyn till förhållandena finns skäl att ifrågasätta revisorns förmåga eller vilja att utföra uppdraget opartiskt och självständigt. **3)** Dokumentation av prövningen.²⁷

3.2.1.1 Steg 1 – Identifiering av förtroendskadliga förhållanden

En revisor ska inför varje nytt uppdrag och fortlöpande under uppdraget, pröva om det finns förhållanden som kan rubba förtroendet för dennes arbete eller utgöra jäv i lagens mening. I lagen finns fem angivna situationer då revisorn måste avsäga sig uppdraget oavsett hur förhållandena ser ut i det enskilda fallet, på grund av att det kan existera hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. De fem olika situationerna ser ut som följande:²⁸

²⁶ Lagboken 2006. *Revisorslagen*, 2001:883.

²⁷ www.far.se

²⁸ Ibid.

1) Egenintressehot

Om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i klientens verksamhet föreligger ett egenintressehot. Vid direkta egenintressehot har revisorn någon form av affärsmässiga band knutna till klienten. Ett indirekt hot är exempelvis när någon närstående till revisorn har nära affärsförbindelser med klienten eller om revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som äger andelar i klientens bolag. Vidare uppkommer egenintressehot om revisorn eller revisionsbyrån har ett ekonomiskt beroendeförhållande till klienten. Detta kan uppstå om revisorn eller någon i revisorns närhet har fått erbjudande om anställning hos klienten. Även i situationer då revisionsintäkterna från en klient är betydande i förhållande till revisionsbyråns övriga intäkter, föreligger ett egenintressehot.²⁹

2) Självgranskningshot

Om revisorn som ska göra granskningen av klienten redan i något annat sammanhang har tagit ställning till de omständigheter som ska granskas, förekommer ett självgranskningshot. Denna situation kan exempelvis uppstå då revisorn i sin granskning kan bli tvungen att ta ställning i en fråga, som någon annan i revisionsgruppen eller som revisorn själv tidigare rådgjort i för en klient. En revisor lämnar ofta information och anvisningar om olika gällande regler och rekommendationer, och hur dessa praktiskt ska tillämpas av klienten. Rådgivning av detta slag kan ge upphov till självgranskningshot. Indirekta självgranskningshot kan uppstå i de fall då någon närstående person till revisorn ingår i klientens ledning eller på annat sätt deltagit i det arbete som revisorn har i uppgift att granska.³⁰

3) Partställningshot

Detta hot kan förekomma då revisorn eller någon annan i revisionsgruppen företräder eller har förerätt till stöd för eller emot klientens ståndpunkt i dels en rättslig eller dels en ekonomisk fråga, där det råder oenigheter eller intressemotsättningar som kan störa förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Detta kan exempelvis förekomma då revisorn biträder en klient vid förhandlingar om förvärv eller försäljning av företagets redovisade tillgångar.³¹

²⁹ www.far.se

³⁰ Ibid.

³¹ Ibid.

4) Vänskapshot

Vid nära personliga relationer med en klient, både när det gäller revisorn eller någon annan i revisionsgruppen, kan effekten bli att revisorn blir allt för vänligt inställd till klienten och dennes intressen. Ett exempel på en nära personlig relation skulle kunna vara en långvarig vänskap eller en ofta återkommande social kontakt.³²

5) Skrämselhot

Skrämselhot avser hot eller pådrivningar från klienten eller annan person som riktas mot revisorn på ett sådant sätt att det kan framkalla obehag. Vanliga ifrågasättanden av revisorns ståndpunkter hör dock inte hit.³³

Generalklausulen

Även då inget av dessa ovanstående hot förekommer, ska revisorn avsäga sig uppdraget om det föreligger någon annan omständighet som kan störa revisorns opartiskhet och självständighet.³⁴

3.2.1.2 Steg 2 – Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden

Enligt presumtionen ska revisorn avsäga sig ett uppdrag eller avgå från ett befintligt uppdrag om det finns omständigheter som kan rubba revisorns oberoende. Dock kan denna presumtion brytas om:

- Omständigheter i det enskilda fallet är sådana att det inte finns någon anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Exempel på omständigheter där revisorn normalt bör kunna åta sig uppdraget är om revisorn tidigare varit anställd hos klienten.
- Revisorn har vidtagit sådana åtgärder att opartiskheten och självständigheten kan säkerställas, och därför inte bör ifrågasättas. Vilken eller vilka åtgärder som ska räcka för att byta presumtionen beror på hotet som föreligger i den enskilda situationen.³⁵

3.2.1.3 Steg 3 – Analysen dokumenteras

Analysmodellen har kombinerats med en skyldighet för revisorn att dokumentera de överväganden han/hon gjort vid analysen av sitt tillvägagångssätt. Dokumentationen ska

³² www.far.se

³³ Ibid.

³⁴ Ibid.

³⁵ Ibid.

innehålla upplysning om varje förhållande som varit av betydelse vid tillämpning av modellen. Exempelvis bör framgå vilka förtroenderubbade omständigheter som identifierats, samt vilka åtgärder som vidtagits för att eliminera eller neutralisera eventuella hot.

Dokumentationen bör ske inför ett nytt revisionsuppdrag, och fortlöpande under arbetets gång.³⁶

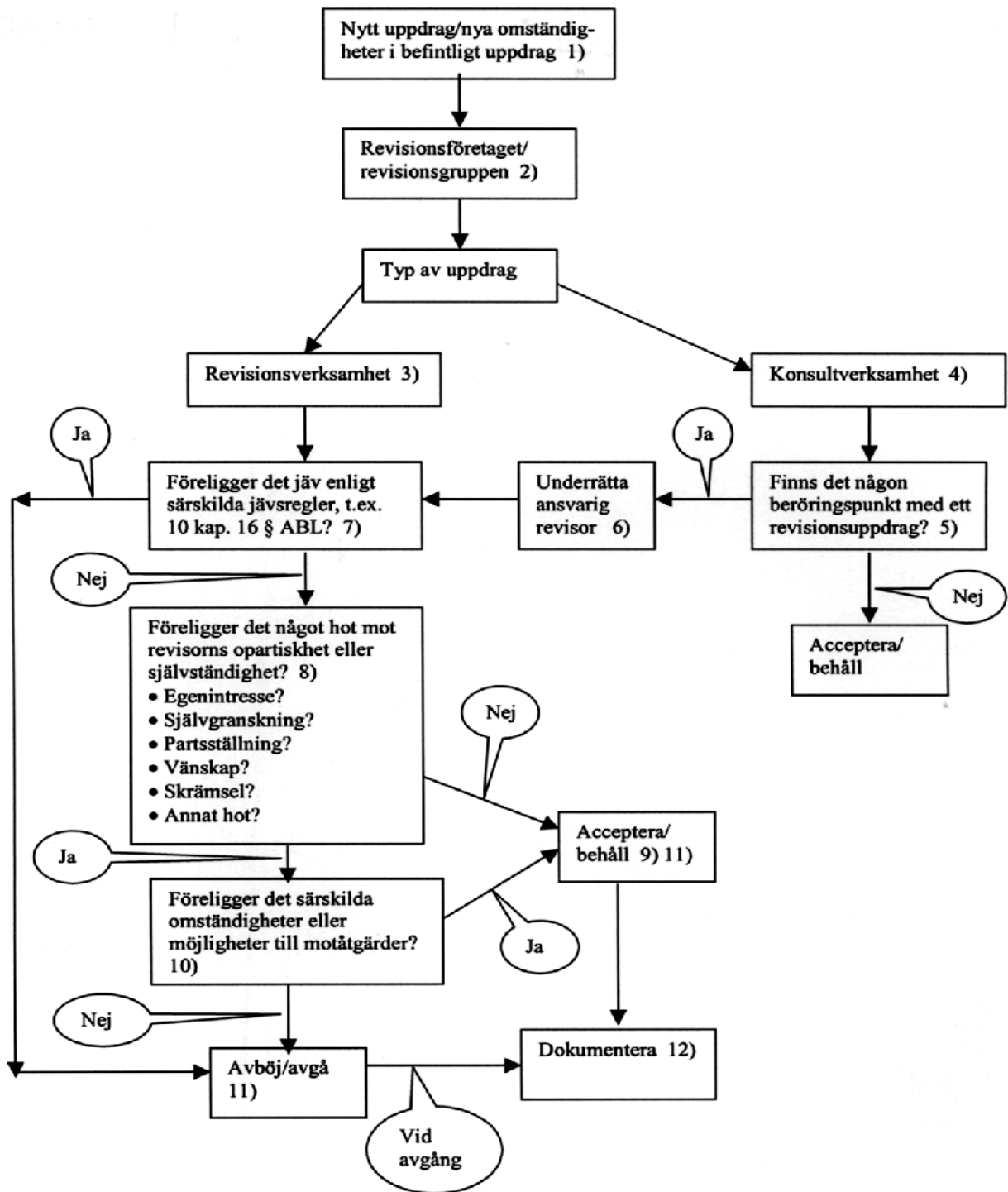
3.2.1.4 Analysmodellens praktiska tillämpning

Prövningen som revisorn ska genomföra med hjälp av analysmodellen inför varje uppdrag, ska göras utifrån en hypotetisk tredje man som är kunnig, omdömesgill, samt har kännedom om samtliga relevanta omständigheter.³⁷ FAR har sammanställt ett flödesschema som ska användas av revisorn för att lättare avgöra om denne ska anta revisionsuppdraget, eller avstå ifrån det.

³⁶ www.far.se

³⁷ Ibid.

Flödesschema



Figur 2: Analysmodellen³⁸

³⁸ www.far.se

3.3 Konkreta skillnader mellan den gamla och den nya revisorslagen

Vid en jämförelse av de två lagarna kan tre påtagliga skillnader urskiljas. **För det första** fanns det i den gamla lagen inte någon motsvarighet till den nya revisorslagens 21 §. Denna paragraf ger revisorn en möjlighet att i det enskilda fallet bryta presumtionen och anta ett uppdrag, genom att visa att det existerar sådana omständigheter eller har utförts sådana motåtgärder att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.³⁹

För det andra omfattar även den nya lagen förekommande rådgivningstjänster, vilket den gamla inte gjorde. Den nya lagen inskränker i praktiken på revisorernas och revisionsbyråernas möjligheter att utföra rådgivningstjänster åt sina klienter, vilket den gamla lagen inte gjorde.⁴⁰

För det tredje ska revisorn enligt den nya revisorslagens 24 §, dokumentera revisionsverksamheten med omsorg, så att rimligheten i revisorns slutsatser kring val av uppdrag, kan bedömas i efterhand. Något dokumentationskrav har inte funnits i den gamla revisorslagen.⁴¹

3.4 Åsikter kring analysmodellen

Enligt FAR:s föreningsjurist Urban Engerstedt och Öhrling PWC:s bolagsjurist Anders Strömqvist skulle den nya lagen kunna uppfattas som ”slappare” än den gamla lagen, då det är upp till revisorn själv att bedöma varje revisionsåtagande. De menar dock att den nya lagen i själva verket är mer restriktiv, i och med dokumentationskravet, samt att den nya lagen även omfattar revisorers rådgivning.⁴²

Christer Lefrell, före detta direktör på Revisorsnämnden och myndighetschef, anser att analysmodellen är svår att tillämpa och att det kommer att dröja lång tid innan praxis byggs upp så att gränsdragningen bli klar. Lefrell har länge ansett att revisorer inte ska tillåtas ge

³⁹ Engerstedt och Strömqvist. *Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*, 2003.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid.

⁴² Ibid.

rådgivning till sina revisionsklienter, utan enbart till icke-revisionsklienter.⁴³ Även andra redovisningsexperter har framfört argument för att en revisor inte ska kunna ge rådgivning till sina revisionsklienter, då det kan leda till att granskningen inte blir opartisk och självständig, eftersom revisorn ifråga själv har lämnat råd. Andra argument som framförs är att revisorn riskerar att bli allt för knuten till klienten rent psykologiskt och ekonomiskt, om de även fungerar som rådgivare.⁴⁴

⁴³ Lefrell. *Han tvivlar på analysmodellen*, 2003.

⁴⁴ Langsted. *Revisorns kompetens och oberoende*, 1999.

4. Tidigare studier

I detta kapitel behandlar vi tidigare studier inom området revisorers oberoende. Nedan kommer vi kortfattat att presentera ett urval av de forskningsresultat som berört ämnet.

4.1 Tidigare uppsatser

Henrik Ivarsson och Niclas Kjellén skrev under höstterminen 2003 en magisteruppsats vid Göteborgs universitet, där de undersökte analysmodellen i teori och praktik. Syftet med uppsatsen var att studera hur väl analysmodellens krav efterlevs av revisorer, verksamma vid små revisionsbyråer. Författarna drar slutsatsen att analysmodellens regler inte tillämpas fullt ut av de små revisionsbolagen. Byråernas vilja att driva verksamheten så lönsamt som möjligt och samtidigt behålla goda relationer med sina klienter, är incitament som begränsar viljan att konsekvent följa analysmodellens föreskrifter. Vidare har de kommit fram till att revisorerna verkar ha svårt för att inträda en objektiv roll vid granskningen av sig själva.⁴⁵

Vid Handelshögskolan i Umeå skrevs en uppsats under 2002 som behandlade hur analysmodellen tillämpas, samt vilka konsekvenser modellen får på revisorers opartiskhet och självständighet. Författarna har intervjuat fyra revisorer och drar utifrån dessa slutsatsen att analysmodellen under sitt första år inte har medfört några konsekvenser på revisorernas opartiskhet och självständighet. Dessutom kommer de fram till att konflikten mellan revision och rådgivning, som analysmodellen var tänkt att lösa, fortfarande är ett problem för revisorerna.⁴⁶

En annan magisteruppsats som berör revisorers oberoende, är den uppsats som Magnus Bolin och Niclas Kauppi skrev vid Luleå Tekniska universitet 2003. Syftet med uppsatsen var att undersöka hur revisorer i stora och små revisionsbyråer tolkar scenarier framtagna ur analysmodellens oberoendehot. Vidare behandlar uppsatsen revisorers dubbla roll som rådgivare och granskare. Författarnas resultat visar att vissa av oberoendehoten i analysmodellen ger revisorerna ett större utrymme för egna tolkningar. Undersökningens resultat påvisar även att analysmodellen har medfört att revisorerna tänker mer på

⁴⁵ Ivarsson och Kjellén. *Analysmodellen i teori och praktik*, 2003.

⁴⁶ Furtenback och Rosenberg. *Analysmodellen – en hjälp när det gungar eller en onödig börda?*, 2002.

oberoendefrågorna. Detta beror mest på att de inför varje uppdrag måste dokumentera sina ställningstaganden.⁴⁷

Revisorers oberoende är ett ämne det forskats mycket kring. Då vi avser att undersöka hur skillnaderna mellan den gamla och den nya revisorslagen påverkat revisorers arbete vid deras val av uppdrag, har vi inte funnit någon tidigare forskning som berört exakt samma problemområde.

⁴⁷ Bolin och Kauppi. *Revisorers oberoende – revisorers tolkningar av scenarier framtagna ur analysmodellen*, 2003.

5. Metod

I detta avsnitt kommer vi att redogöra för vårt tillvägagångssätt i studien. Först presenterar vi vårt handlingsätt när det gäller att förhålla oss till olika forskningsansatser. Därefter redogör vi för vår population och den urvalsmetod som vi valt att använda. I slutet av detta kapitel behandlas vår intervju och de val vi gjort vid utformandet av denna undersökning.

5.1 Författarnas förförståelse

Vid valet av ämne och inriktning är forskaren i regel beroende av att medvetet och tydligt välja mellan ett stort antal möjligheter kring vilket fall som ska undersökas. Det val som görs ska sedan motiveras.⁴⁸ Vi har valt att genomföra en undersökning som behandlar revisorers oberoende, eftersom vi anser att det är ett mycket intressant ämne. Då det nu har gått cirka fyra år sedan den nya revisorslagen verkställdes, är det egentligen först nu som en studie kan genomföras, beträffande förändringarna och konsekvenserna av den nya lagen. Det har tidigare skrivits mycket om analysmodellen och dess påverkan, men inte genomförts någon forskning i större utsträckning berörande de verkliga skillnaderna mellan de två lagarna, samt effekterna av dessa på revisorers arbetssituation.

5.2 Deduktion

Vid en deduktiv ansats utgår forskningen från allmänna principer och befintliga teorier, vilka testas i en empirisk prövning. Deduktion kan sägas handla om att dra logiska slutledningar från det generella till det specifika, till det enskilda fallet.⁴⁹ Detta forskningsarbete handlar om att relatera teori med empiri med hjälp av det deduktiva tillvägagångssättet. Vi har utifrån befintliga teorier skapat frågeställningar och scenarier kring revisorers oberoende. Våra problemformuleringar för studien ska sedan prövas mot det empiriskt insamlade materialet, vilka ska leda oss fram till slutsatser i ämnet.

⁴⁸ Denscombe. *Forskningshandboken*, 2000, s. 249.

⁴⁹ Patel och Davidson. *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, 2003, s. 23.

5.3 Kvalitativ metod

Kvalitativ data kan ses som utdelningen av en tolkningsprocess. Data produceras samtidigt som forskaren tolkar och använder den.⁵⁰ Vi har i vår undersökning använt oss av kvalitativ data, genom intervjuer, då vi ansett att detta varit mest fördelaktigt utifrån vårt forskningsproblem. Genom att använda oss av en kvalitativ metod har vi fått en förståelse för helheten kring problemområdet. Utifrån teorierna och empirin försöker vi förklara och analysera revisorernas tillvägagångssätt vid val av revisionsuppdrag.

5.4 Population och urval

Studien behandlar revisorers handlingsätt vid val av revisionsuppdrag, samt deras syn på sin dubbla roll som både rådgivare och granskare. Vi har inriktat oss på revisorer verksamma vid revisionsbyråer i Stockholmsområdet, vilka utgör undersökningens totalpopulation. Vi har dock ställt ett krav på revisorerna för att de ska kunna medverka i undersökningen; de ska ha varit godkända eller auktoriserade yrkesverksamma revisorer sedan åtminstone år 2000. Detta kriterium baseras på att populationen ska ha arbetat en viss tid under båda lagar, och därmed kunna erhålla den kunskap om skillnaderna mellan lagarna som vi eftersöker. Vid urvalet har vi använt oss av ett så kallat tillfällighetsurval. Detta innebär att vi utifrån bekvämlighet har valt respondenter som vi kommit i kontakt med, utan att ta hänsyn till slumpmässighet, vilket eventuellt skulle ha givit oss en mer representativ undersökning. Urvalsprocessen fortsatte sedan genom en så kallad snöbollseffekt. Detta innebär att urvalet bestäms genom att de tidigare respondenterna hänvisar till nästa respondent, och så vidare. Ofta är urvalet till en början litet, men växer med tiden i och med denna effekt.⁵¹ Vår urvalsgrupp består av sju stycken revisorer, tre kvinnliga och fyra manliga från olika revisionsbyråer.

5.5 Mätinstrument

5.5.1 Intern och extern validitet

Validitet är förmågan att undersöka det forskaren avsett att undersöka, vilket är det viktigaste mätinstrumentet. Validiteten kan delas upp i två delar, intern och extern validitet. Intern validitet åsyftar till likheten mellan faktiska begrepp och de mätbara definitionerna av dessa. Extern validitet, å andra sidan, åsyftar till likheten mellan det mätvärde undersökaren får när

⁵⁰ Denscombe. *Forskningshandboken*, 2000, s. 244.

⁵¹ *Ibid*, s. 24-25.

denne använder en mätbar definition, och verkligheten.⁵² Studiens interna validitet är relativt hög, då metoden för undersökningen och intervjufrågorna är väl genomarbetade, för att undersöka det vi haft för avseende att studera. Då urvalet är relativt litet blir överförbarheten och generaliserbarheten sämre, än vid en undersökning med fler respondenter. Detta påverkar den externa validiteten som skulle kunna öka vid ett större urval.

5.5.2 Reliabilitet

Ett annat mätinstrument för undersökningen är reliabilitet. Detta innebär att undersökningen ger tillförlitliga svar, samt att studien varit korrekt utförd. Om forskningen upprepas vid ett senare tillfälle, ska den ge samma utslag, oavsett vem som utför undersökningen.⁵³ Genom att intervjua revisorer som arbetat en längre tid under båda lagar, har vi försökt bättra på reliabiliteten i studien.

Bias betyder felaktigheter i vetenskapliga resultat, på grund av att något systematiskt fel i forskningsprocessen har uppstått, när det gäller exempelvis insamling av data, bearbetning eller analys av resultat.⁵⁴ Då vi undersöker vilka skillnader som finns mellan den gamla och den nya revisorslagen, vilket har med hantering av etik och moral att göra, kan respondenterna ha försökt att försköna och utveckla sina intervjusvar i ”rätt riktning”, för att försöka ge de ”rätta” svaren, vilket inte alltid behöver stämma överens med verkligheten. För att försöka minska detta problem, har vi varit noga med att göra respondenterna medvetna om att de är anonyma i studien, för att reliabiliteten i undersökningen ska öka.

Intervjuareffekten är något som kan uppstå vid intervjuer, och som också kan medföra bias. Intervjuaren uppträder på ett sådant sätt att respondenten förstår, medvetet eller omedvetet, vad innebörden med intervjun är och därmed vad svaren av dem förväntas vara. Effekten kan komma att påverka reliabiliteten hos intervjun. För att undvika denna typ av störningar är det viktigt att intervjuaren är tränad på sin uppgift och då medveten om denna typ av effekt.⁵⁵ Vi har tagit till oss av den information som finns angående detta fenomen och anser att detta medfört att intervjuerna blivit givande och kunskapsutvecklande. Dessutom har vi, som nämnts ovan, påpekat för respondenterna att de är anonyma i studien.

⁵² Eriksson, och Wiedersheim-Paul. *Att utreda, forska och rapportera*, 1997, s. 38-39.

⁵³ Eriksson, och Wiedersheim-Paul. *Att utreda, forska och rapportera*, 1997, s. 39.

⁵⁴ www.ne.se

⁵⁵ Patel och Davidson,. *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, 2003, s. 102.

5.6 Intervjuernas genomförande

Den inledande kontakten med revisorerna skedde genom telefonsamtal, samt via mailkommunikation. Därefter skickade vi en projektskiss till respondenterna innehållande vårt problem och syfte med undersökningen. Utifrån de aktuella teorierna, lagarna och skillnaderna dessa emellan, utformade vi intervjufrågorna. Intervjuerna och frågorna var strukturerade, i den bemärkelsen att de var tillrättalagda i förväg. Vidare var intervjuerna kvalitativa, då de byggde på öppna frågeformulär, där det inte fanns några fasta svarsalternativ.⁵⁶

Då frågorna var strukturerade blev det i efterhand lättare att göra en jämförelse mellan de olika svaren från respondenterna. Anledningen till varför inga fasta svarsalternativ fanns tillgängliga för respondenterna, var att vi avsåg att få ut så mycket information som möjligt och därför inte ville begränsa revisorerna i deras svar. Intervjuerna har genomförts på platser som revisorerna själva valt, vilket har inneburit att vi oftast genomfört dem på respektive byrå. Intervjutiden har varierat en aning, men den genomsnittliga tiden har varit cirka 30 minuter.

⁵⁶ Johannessen och Tufte. *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, 2003, s. 97.

6. Resultat

Resultatavsnittet innehåller en sammanställning över de svar vi fått från respondenterna vid intervjuerna.

6.1 Intervjuer med revisorer

6.1.1 Inledande frågor

1) *Hur länge har du varit revisor?*

Respondenterna har arbetat som yrkesverksamma revisorer i mellan 11 och 34 år.

2) *Är du godkänd eller auktoriserad revisor?*

Fyra av de tillfrågade respondenterna är auktoriserade revisorer, medan de resterande tre respondenterna arbetar som godkända revisorer.

6.1.2 Frågor och scenarier kring möjligheten att bryta presumtionen

3) *Du hyr en bostad av en hyresvärd, vilken du inte har någon personlig relation till.*

Hyresvärden ska starta ett aktiebolag och frågar dig om du kan ta uppdraget som granskande revisor för aktiebolaget.

a) *Hur skulle du ha hanterat detta scenario utifrån den tidigare revisorslagen (förbudskatalogerna)?*

| | |
|------------|-------|
| Antagit | 2 st. |
| Tackat nej | 2 st. |
| Tveksamma | 3 st. |

Två av revisorerna skulle anta detta uppdrag under den gamla lagen. En av dessa påpekar att de inte fanns lika mycket regler att förhålla sig till med den gamla lagen, i jämförelse med den nya lagen. Två andra respondenter är tveksamma i sina svar och vet inte riktigt hur de skulle agera. De menar att de nog skulle kunna anta uppdraget, men att ett hot mot oberoendet kan förekomma och att det därför kan vara bra att rådfråga exempelvis en kollega. Skulle uppdraget anses problemfritt efter rådfrågningen, skulle de kunna anta uppdraget. De resterande tre revisorerna skulle ha tackat nej till uppdraget då de är eniga om att oberoendet kan hotas eftersom hyresvärden äger bostaden de bor i.

b) *Hur hanterar du detta scenario utifrån den nya revisorslagen (analysmodellen)?*

| | |
|------------|-------|
| Antagit | 1 st. |
| Tackat nej | 1 st. |
| Tveksamma | 5 st. |

Endast en respondent är helt säker på att denne skulle anta uppdraget med den nya lagen och analysmodellen. Fem av revisorerna är tveksamma i sina svar eftersom ett eventuellt hot mot oberoendet skulle kunna förekomma vid denna situation. I och med analysmodellen ställs det krav på dokumentation, vilket innebär att revisorn idag måste ta en aktiv ställning i de val de genomför. Revisorerna måste analysera ett eventuellt uppdrag innan de tackar ja. En av respondenterna skulle direkt tacka nej till uppdraget, eftersom en beroendeställning kan förekomma, och detta vill revisorn ifråga inte utsätta sig för.

4) *Din klient sedan fem år tillbaka, ställs inför rätta. Under rättegången vittnar du till klientens fördel. När den rättsliga processen är över vill din klient ha kvar dig som sin revisor.*

a) *Hur skulle du ha hanterat detta scenario utifrån den tidigare revisorslagen (förbudskatalogerna)?*

| | |
|----------------------|-------|
| Behållit uppdraget | 2 st. |
| Avsagt sig uppdraget | 4 st. |
| Tveksamma | 1 st. |

Två av revisorerna är överens om att de skulle ha kvar uppdraget efter rättegången. En av dessa respondenter poängterar att valet av att behålla uppdraget beror lite på vad vittnesmålet handlat om, samt vem som kallat vittnet till rättegången. En respondent är tveksam i sitt svar beroende på om klienten blir fälld eller inte. Blir klienten frikänd skulle revisorn ha kvar uppdraget, medan denne skulle ha avsagt sig uppdraget om klienten blir fälld i rättegången. De resterande fyra revisorerna skulle ha avsagt sig uppdraget efter rättegången då de tagit ställning till klientens fördel, vilket kan leda till osjälvständighet, samt att revisorn kan ses som vinklad från allmänhetens sida.

b) Hur hanterar du detta scenario utifrån den nya revisorslagen (analysmodellen)?

| | |
|----------------------|-------|
| Behållit uppdraget | 3 st. |
| Avsagt sig uppdraget | 2 st. |
| Tveksamma | 2 st. |

Vid den nya lagen skulle tre av respondenterna ha kvar uppdraget efter rättsprocessens slut. Två av dessa framhäver att utfallet i rättegången har betydelse för om de skulle ha kvar uppdraget. Skulle ett oberoendehot kunna undvikas, skulle revisorerna ha kvar uppdraget. Två respondenter skulle avsäga sig uppdraget eftersom det är en känslig situation där revisorn kan uppfattas som jävrig. Två revisorer är tveksamma till om de skulle ha kvar uppdraget. En av dessa menar att revisorn kan rådfråga Revisorsnämnden ifall denne är tveksam till hur situationen ska hanteras. Till en början uppfattade nog revisorer att det inte var någon större skillnad mellan lagarna, men menar att det nu med dokumentationskravet ställs högre krav på revisorerna. På senare år har även omvärldens krav på revisorers oberoende ökat.

5) Du har varit revisor åt en klient i två år, när din dotter får anställning hos klienten.

a) Hur skulle du ha hanterat detta scenario utifrån den tidigare revisorslagen (förbudskatalogerna)?

| | |
|----------------------|-------|
| Behållit uppdraget | - |
| Avsagt sig uppdraget | 3 st. |
| Tveksamma | 4 st. |

Tre av revisorerna skulle ha avsagt sig uppdraget direkt när dottern får anställning hos klienten, eftersom de menar att revisorer inte kan vara oberoende om en familjemedlem är i beroendeställning till klienten. Återstående fyra av revisorerna är tveksamma till om de skulle ha kvar uppdraget. De påpekar bland annat att det beror på dotterns position i företaget, samt på vilken anställningsform dottern har i företaget. En av respondenterna exemplifierar med att denne vid ett sommarjobb till dottern skulle behållit uppdraget, medan denne skulle ha avsagt sig uppdraget om dottern fick en tillsvidareanställning.

b) *Hur hanterar du detta scenario utifrån den nya revisorslagen (analysmodellen)?*

| | |
|----------------------|-------|
| Behållit uppdraget | - |
| Avsagt sig uppdraget | 3 st. |
| Tveksamma | 4 st. |

Vid denna situation skulle tre revisorer avsäga sig uppdraget med den nya lagen. En av revisorerna framhåller att även om en granskning skulle kunna utföras oberoende, ser det inte bra ut om ens dotter arbetar för klienten. En annan av dessa tre respondenter menar att analysmodellen ger revisorer en möjlighet att eventuellt kunna anta denna typ av uppdrag, men för att vara på den säkra sidan skulle denne avsäga sig uppdraget. Övriga fyra respondenter är tveksamma och påpekar återigen att formen för anställning och vilken typ av anställning, spelar roll i deras bedömning.

6) *Anser du att den nya lagen har gett dig en större möjlighet att välja revisionsuppdrag, som du tidigare tvingats avböja ifrån?*

| | |
|------------------------------|-------|
| Större möjlighet | 1 st. |
| Ingen eller mindre möjlighet | 6 st. |

En av respondenterna som arbetar på en stor byrå, tycker att uppdragen generellt har ökat med den nya lagen. Vidare menar samma respondent att om en revisor på byrån inte skulle kunna ta ett uppdrag på grund av vissa omständigheter, kan någon annan kollega ta den klienten. De resterande respondenterna anser inte att analysmodellen inneburit någon större möjlighet att välja revisionsuppdrag, i jämförelse med tidigare. Två av dessa menar istället att analysmodellen snarare kan inskränka på revisorers valmöjlighet av uppdrag. Tre av de sju revisorerna är eniga om att analysmodellen är tydligare än de tidigare förbudskatalogerna och har gjort valen mer solklara.

6.1.3 Frågor och scenarier kring rådgivning och granskning av klienter

7) *Fungerar du som rådgivare till dina revisionsklienter?*

| | |
|-----------------------------|-------|
| Fungerar som rådgivare | 7 st. |
| Fungerar inte som rådgivare | - |

Alla tillfrågade revisorer fungerar både som rådgivare och granskare för sina klienter, i större eller mindre utsträckning. En av revisorerna, vilken arbetar på en större byrå, poängterar att

byrån försöker särskilja rådgivning och granskning, men att revisorerna ger rådgivning i revisionsrelaterade frågor. En annan respondent menar att rådgivningen mer eller mindre ingår i en revisors dagliga arbete och att det är svårt att enbart hålla sig till granskande revision.

8) *Ser du något problem med att revisorer både ger rådgivning och utför granskning?*

| | |
|---------------------------------|-------|
| Ser problem med rådgivning | 7 st. |
| Ser inga problem med rådgivning | - |

Alla respondenter är överens om att det kan vara ett problem med att revisorer både ger rådgivning, samt utför granskning på klienter. Två av revisorerna påpekar att hotet mot oberoendet vid rådgivning, beror på vilken typ av frågor de gäller. Mindre eller självklara frågor där svaret skulle bli detsamma om klienten skulle fråga någon annan, är inget problem för granskningen enligt dessa. Däremot större och avgörande frågor, är bättre om någon annan än den granskande revisorn lämnar rådgivning i. Vidare menar en av respondenterna att revisorn aldrig får bli så mycket rådgivare att denne ersätter ledningen i klientens företag och fattar beslut i dess ställe. Tre av revisorerna tycker att rådgivningen är bra, då den kan fungera i preventivt syfte och då kan avstyra felaktigheter, samt att det är ett bra hjälpmedel för klienterna.

9) *Du har en ny klient som för första gången är egenföretagare. Klienten rådfrågar dig i olika redovisningsrelaterade frågor, som du sedan ska granska.*

a) *Hur skulle du ha hanterat detta scenario utifrån den tidigare revisorslagen (förbudskatalogerna)?*

| | |
|-----------------------------|-------|
| Skulle gett rådgivning | 7 st. |
| Skulle inte gett rådgivning | - |

Samtliga sju respondenter skulle ha gett rådgivning till den nya företagaren vid den gamla lagen. Sex av revisorerna tycker att rådgivningen vid den gamla lagen var mer ”naturlig”, och att det är bra att klienten frågar och får de ”rätta” svaren, än att försöka göra något själv som de kanske inte kan.

b) *Hur hanterar du detta scenario utifrån den nya revisorslagen (analysmodellen)?*

| | |
|-----------------------------|-------|
| Skulle gett rådgivning | 7 st. |
| Skulle inte gett rådgivning | - |

Två av revisorerna gör ingen skillnad mellan lagarna vid rådgivningen till denne klient. De tycker att det är bra att vara till hjälp för klienten. Resterande respondenter är lite mer återhållsamma och restriktiva i sin rådgivning med den nya lagen, men anser ändå att rådgivning i viss utsträckning är acceptabel. Två av revisorerna framhåller att mer komplexa frågor överläts till exempelvis experter, men att revisorn i stort sätt ska kunna ge råd och anvisningar i olika revisionsrelaterade frågor.

10) *Vidtar du några åtgärder för att eliminera det oberoendehot som kan uppstå om du ger rådgivning i en fråga som du sen ska granska?*

| | |
|----------------------|-------|
| Vidtar åtgärder | 7 st. |
| Vidtar inga åtgärder | - |

Alla respondenter rådfrågar kollegor, andra revisorer eller Revisorsnämnden för att eliminera det oberoendehot som kan uppstå vid rådgivning till klienter, samt för att vara säker på att slutsatserna av rådgivningen är korrekta. En av revisorerna framhäver att diskussioner kring rådgivningsfrågor sker dagligen på dennes byrå.

11) *Anser du att det finns tillräckliga regler och rekommendationer för att hantera oberoendehotet?*

| | |
|--|-------|
| Tillräckligt med regler/rekommendationer | 7 st. |
| Inte tillräckligt med regler/rekommendationer: | - |

Samtliga revisorer anser att det finns tillräckligt med regler och rekommendationer för att hantera oberoendet, då det kan bli alltför statiskt med många lagar. En av respondenterna menar att en lång checklista med regler att följa, kan inge en falsk trygghet för revisorn. Vidare är det bättre att revisorerna självständigt får tänka efter utifrån öppna frågeställningar, vilket respondenten anser att analysmodellen erbjuder. På en av respondenternas byrå har de utvecklat egna regler, utöver revisorslagen när det gäller oberoendefrågor. Dessa är lite mer specifika och tydliga, än vad revisorslagen är. Fem av respondenterna påpekar att analysmodellen varit ett bra hjälpmedel i deras arbete.

12) En kollega på din byrå har gett råd till din klient i en skattemässig fråga. Du ska sedan granska klientens företag.

a) Hur skulle du ha hanterat detta scenario utifrån den tidigare revisorslagen (förbudskatalogerna)?

| | |
|--------------------|-------|
| Problem finns | - |
| Inga problem finns | 7 st. |

Med den gamla revisorslagen är det ingen av de tillfrågade revisorerna som ser något problem med att en kollega gett skatterådgivning till en klient som de sedan ska granska.

b) Hur hanterar du detta scenario utifrån den nya revisorslagen (analysmodellen)?

| | |
|--------------------|-------|
| Problem finns | 7 st. |
| Inga problem finns | - |

Alla respondenter är eniga om att problemen med rådgivning har blivit större med den nya lagen. Fyra av respondenterna menar att just skatterådgivning är mer restriktivt, än annan typ av rådgivning. En av dessa påpekar att revisionsbyråer i allt större utsträckning delar upp skatterådgivning och revision nuförtiden. Ännu en annan respondent framhåller att det vid ”normala” frågor inte är något större problem med skatterådgivning, men att det vid mer komplexa frågor som exempelvis aggressiv skatteplanering, är bättre om en expert uttalar sig, istället för den sittande revisorn. Ytterligare en av revisorerna menar att det skulle kännas bättre om en expert uttalat sig i en skattefråga, framför en revisorskollega.

13) Anser du att den nya lagen har inneburit en väsentlig förändring i ditt arbete, i fråga om rådgivning till klienter?

| | |
|----------------------------|-------|
| Väsentlig förändring | - |
| Ingen väsentlig förändring | 7 st. |

De sju respondenterna är överens om att det skett en förändring i sättet att hantera rådgivning, men att denna inte är väsentlig. En respondent påpekar att rådgivningsfrågor är mycket striktare nu med den nya lagen, efter alla revisionskandaler som varit. Tre av revisorerna poängterar att de alltid tänkt i samma banor när det gäller oberoende, och att detta inte förändrats sedan den nya lagen kom. En av dessa respondenter tror att revisorer ute i landet

har mer spridd rådgivning till sina klienter, då rådgivningskonsulter inte finns där i lika stor utsträckning som i storstäderna. Ytterligare en av respondenterna menar att revisorerna förr var lite mer allmänrådgivare till sina klienter, men att de nu fungerar mer som bara granskande revisorer. Vidare hänvisar samma respondent alltmer rådgivning till andra kollegor eller andra byråer, istället för att ta på sig det själv.

6.1.4 Frågor kring dokumentationskravet

14) *Dokumenterade du ditt handlingssätt vid val av revisionsuppdrag utifrån ett oberoendehot, tidigare under den gamla revisorslagen?*

| | |
|--------------------|-------|
| Dokumenterade | - |
| Dokumenterade inte | 7 st. |

Ingen av respondenterna dokumenterade sitt tillvägagångssätt vid val av revisionsuppdrag utifrån ett oberoendehot vid den gamla lagen. En av revisorerna framhäver att det tidigare inte fanns något krav på dokumentation.

15) *Om ja, har dokumentationen förändrats med den nya lagen?*

Inga svar.

15) *Om nej, dokumenterar du nu?*

| | |
|-------------------|-------|
| Dokumenterar | 7 st. |
| Dokumenterar inte | - |

Samtliga tillfrågade respondenter följer dokumentationskravet och dokumenterar sina handlingssätt när de väljer revisionsuppdrag. Eftersom det nu är lag på dokumentationen framhåller en respondent att dokumentationen är mycket tydlig och sker vid flera tillfällen fortlöpande under uppdragets löptid.

16) *Har du några mallar för hur dokumentationen ska gå till?*

| | |
|-------------------------------|-------|
| Mallar för dokumentation | 7 st. |
| Inga mallar för dokumentation | - |

I revisionsprogrammen som respondenterna använder finns mallar för hur dokumentationen ska gå till, vilka revisorerna följer.

6.1.5 Generellt om analysmodellen

17) Tycker du att den nya revisorslagen har medfört väsentliga förändringar i ditt tillvägagångssätt vid val av revisionsuppdrag?

| | |
|------------------------------|-------|
| Väsentliga förändringar | 1 st. |
| Inga väsentliga förändringar | 6 st. |

Sex av de sju revisorerna tycker inte att analysmodellen inneburit någon väsentlig förändring, men att arbetet ändå har ändrats. En respondent påpekar att vid den gamla lagen kunde den invalda revisorn både hjälpa till med bokslutsplanering, samt granska årsredovisningen för en och samma klient. I och med den nya lagen får nu däremot inte en och samma person utföra dessa uppgifter. En annan av respondenterna menar att analysmodellen konkretiserat problemet med att välja revisionsuppdrag. Ytterligare två andra revisorer menar att analysmodellens resonemang alltid funnits i revisorernas tankebanor, men att det nu blivit tydligare. Endast en av de tillfrågade respondenterna tycker att analysmodellen inneburit väsentliga förändringar på oberoendefrågorna, då det blivit mycket tydligare och mer tidskrävande vid den nya lagen.

7. Analys

I analysen kommer vi att tolka de resultat vi fått in från vår datainsamling. Här kommer vi att göra en jämförelse mellan de teorier vi har, med den empiri vi samlat in.

7.1 Möjligheten att bryta presumtionen

Vid den gamla revisorslagen tvingades revisorn att avsäga sig ett uppdrag om det förelåg omständigheter som skulle kunna hota revisorns oberoende. Vid den nya lagen behöver dock revisorn inte avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder, vilket medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.⁵⁷ De tre scenarierna som handlade om möjligheten att bryta presumtionen, visar alla på avvikande svar från respondenterna. På fråga tre behandlas hur revisorerna skulle förehålla sig till ett uppdrag gentemot en hyresvärd. Vid den gamla lagen har respondenterna tagit fasta på olika aspekter när det gäller scenariot. De tre respondenterna som tackat nej, är eniga om att oberoendet skulle vara hotat eftersom ett beroende skulle kunna föreligga. En av de två revisorerna, vilka skulle ha antagit uppdraget, ansåg att det inte fanns lika mycket regler att förhålla sig till med den gamla lagen, som vid den nya. Lagen har uppfattats olika av olika revisorer, vilket lett till att de agerat på skilda sätt.

Med den nya lagen var hela fem av de sju respondenterna tveksamma till om de kunde anta uppdraget. Dessa menar att det inte är klart och tydligt från början om uppdraget ska antas, därför kan dessa inte svara ja eller nej direkt, utan måste vidare analysera innan de kan ta en aktiv ställning. Med analysmodellen skulle ett sådant här uppdrag kunna antas, om revisorn ifråga vidtagit åtgärder eller påvisat att omständigheterna är sådana att oberoendet inte störs. Eftersom fem respondenter är tveksamma, handlar de revisorerna på det sätt som analysmodellen föreskriver när de alla påpekar att de måste analysera uppdraget vidare innan de kan ge ett klart svar.

Även vid de resterande två scenarierna som behandlar möjligheten att bryta presumtionen, är svaren från respondenterna skilda. Analysmodellen innehåller inga tydliga föreskrifter för hur uppdrag ska antas eller avsägas, istället är det en bedömning från fall till fall. Eftersom svaren

⁵⁷ www.far.se

från revisorerna är så pass avvikande som de är, kan fastslås att modellen just kräver en analys av revisorn ifråga, vilket kan ge upphov till olika svar. Diamant beskriver att det faktiska oberoendet har med revisorns egen uppfattning och syn på oberoendet att göra.⁵⁸ Då respondenterna svarat relativt olika på de tre scenarierna som är ställda, uppfattar de det faktiska oberoendet olika, och agerar därefter. Denna typ av oberoende är inte tillräckligt för att revisorn ska uppfattas som helt opartisk och självständig, eftersom det har med revisorns egen uppfattning att göra.

Den nya lagen med analysmodellen har inte inneburit någon väsentlig förändring för sex av de sju respondenterna när det gäller deras möjlighet att välja revisionsuppdrag. Revisorerna framhåller att de alltid tänkt i samma banor när det gäller oberoendefrågor och hanteringen av dessa. I likhet med den studie som utfördes under 2002 vid Handelshögskolan i Umeå, där slutsatsen blev att analysmodellen inte medfört några konsekvenser på revisorernas opartiskhet och självständighet, framhåller respondenterna i vår undersökning att analysmodellen inte ändrat deras syn på oberoendefrågor⁵⁹.

7.2 Revisorns rådgivningstjänster

Alla de tillfrågade revisorerna i undersökningen fungerar mer eller mindre som både rådgivare och granskare till sina klienter. Dessutom är samtliga eniga om att det kan uppstå problem när revisorer besitter en dubbel roll och då ger rådgivning till sina revisionsklienter. Då den gamla lagen inte berörde rådgivningstjänster, var det ingen av de tillfrågade revisorerna som tyckte att scenarierna beträffande rådgivning var något större problem, utifrån den gamla revisorslagen. Samtliga respondenter anser att problemen med den dubbla rollen har ökat vid den nya lagen. Fem av de sju respondenterna är mer återhållsamma med rådgivning till klienter nu, i jämförelse med den gamla lagen. Även vid scenariot berörande om en kollega utför skatterådgivning anser respondenterna att den nya lagen medför större restriktioner. Tanken med den nya lagen och analysmodellen var att inskränka på rådgivning till klienter för revisorerna, och detta fastställer vår undersökning.

När revisorer utför både granskning och rådgivning till en och samma klient kan en oberoendekonflikt uppstå. FAR:s nio regler gällande etik ska hjälpa revisorn att säkerställa

⁵⁸ Diamant. *Revisors oberoende*, 2004, s. 164.

⁵⁹ Furtenback och Rosenberg. *Analysmodellen – en hjälp när det gungar eller en onödig börda?*, 2002.

oberoendet.⁶⁰ Samtliga respondenter rådfrågar kollegor för att eliminera det oberoendehot som kan uppstå när de ger rådgivning till klienter. Hanteringen av rådgivningstjänster till klienter har förändrats sedan den nya lagen tillkom, men denna förändring har inte varit väsentlig. Respondenterna menar att rådgivningen blivit mer försiktig och återhållsam. Även här visar svaren på att analysmodellen upprätthållit sitt syfte att inskränka på möjligheten för revisorer att erbjuda rådgivning till sina klienter. Enligt den nya revisorslagen är rådgivning accepterad inom vissa ramar där det finns ett samband mellan den rådgivning som ges och den granskande revisionen. Dock måste revisorerna alltid upprätthålla god revisorssed i sin yrkesutövning. Generellt har rådgivningstjänster flyttats från den granskande revisorn, till andra kollegor eller till andra byråer, sedan analysmodellen infördes.

Langsted framhåller ett antal argument till fördel för att revisorer även ska få fungera som rådgivare till sina klienter. Ett av argumenten är att rådgivningen kan fungera i preventivt syfte då klienten enkelt och snabbt får tillgång till kvalificerad rådgivning från sin revisor.⁶¹ Tre revisorer i vår undersökning har påpekat samma sak som Langsted, och tycker att det är bra att de kan vara till hjälp för sina klienter, samt avstyra eventuella felaktigheter. Den sjunde av FAR:s formulerade regler påvisar att revisorn är skyldig att ta alla lagar och regler i beaktning vid sitt yrkesutövande.⁶² Alla tillfrågade revisorer är rörande överens om att de lagar och regler som finns när det gäller hanteringen av oberoendefrågor, är tillräckliga idag. För många lagar och regler kan leda till att arbetet blir allt för statiskt.

7.3 Dokumentationskravet

Vid den gamla lagen dokumenterade ingen av respondenterna sina uppdrag, utifrån ett oberoendehot. Den nya lagen med analysmodellen har kombinerats med en skyldighet för revisorn att dokumentera de överväganden denne gjort vid analysen av sitt tillvägagångssätt. Alla de sju respondenterna följer dokumentationskravet och använder olika mallar som respektive revisionsbyrå har, för att utföra dokumentationen. Respondenterna framhåller att dokumentationskravet har inneburit en större och tydligare överblick för revisorerna i de uppdrag de arbetar med. Denna slutsats kom även den tidigare studien, genomförd vid Luleå

⁶⁰ FAR Förlag. *FARs revisionsbok*, 2004, s. 437-441.

⁶¹ Langsted. *Revisorers kompetens och oberoende*, 1999.

⁶² FAR Förlag. *FARs revisionsbok*, 2004, s. 437-441.

Tekniska universitet, fram till där deras respondenter framhållit att de med analysmodellen tänker mer på oberoendefrågorna i och med dokumentationskravet⁶³.

Tidigare var insynen i revisionen mer begränsad eftersom det inte går att kontrollera en oberoendeställning, när det inte finns någon dokumentation på den. I och med analysmodellen sker revisorns val av revisionsuppdrag mer öppet, i och med dokumentationskravet. FAR påpekar att revision är till för företagets intressenter, som exempelvis aktieägarna och kreditgivarna. Intressenterna måste kunna lita på att den ekonomiska information som lämnas om företaget, stämmer överens med verkligheten och ger en rättvisande bild av företagets ställning⁶⁴. Tanken med dokumentationskravet var att revisorerna aktivt skulle arbeta mer med sitt oberoende och hanteringen av detta, fortlöpande under sina uppdrag.

Messier, Glover och Prawitt menar att det krävs ett synligt oberoende från omgivningen, vid sidan av det faktiska, för att en revisor ska vara helt opartisk och självständig.⁶⁵ I och med dokumentationskravet möjliggörs en inblick i revisorers val och arbete kring eventuella oberoendehot, vilket kan möjliggöra det synliga oberoendet bättre idag, än vid den gamla revisorslagen.

7.4 Generellt om analysmodellen

Den övergripande tanken med införandet av analysmodellen var att framställa en modell som skulle fungera som ett hjälpmedel för revisorn vid dennes val av revisionsuppdrag. Dessutom innebar den nya lagen tre konkreta skillnader från de tidigare förbudskatalogerna. Allmänt sett anser sex av respondenterna att analysmodellen medfört en förändring i deras tillvägagångssätt vid val av revisionsuppdrag, men att denna inte varit väsentlig.

Urban Engerstedt och Anders Strömquist framhåller att den nya lagen med analysmodellen är hårdare och mer restriktiv eftersom den innehåller ett dokumentationskrav, samt innefattar rådgivningstjänster.⁶⁶ Utifrån vår undersökning kan fastslås att de två absolut största förändringarna som respondenterna ansett att den nya lagen medfört, har med just

⁶³ Bolin och Kauppi. *Revisorns oberoende – revisorers tolkningar av scenarier framtagna ur analysmodellen*, 2003.

⁶⁴ FAR Förlag. *Vad är revision?*, 2001, s. 7-8.

⁶⁵ Messier, Glover och Prawitt. *Auditing & Assurance Services, A Systematic Approach*, 2006, s. 45.

⁶⁶ Engerstedt och Strömquist. *Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*, 2003.

dokumentationskravet och rådgivningen att göra. En av de tillfrågade revisorerna menar att den nya lagen har medfört en väsentlig förändring i dennes arbete, eftersom analysmodellen är mycket mer tidskrävande än vad förbudskatalogerna var.

Christer Lefrell, före detta direktör på Revisorsnämnden och myndighetschef, uttryckte i en artikel i *Balans*, att analysmodellen är ett svårtillämpat hjälpmedel. Lefrell menar vidare att det kommer att ta lång tid innan praxis på tillämpningen byggs upp och valen blir klara och tydliga.⁶⁷ I de intervjuer som vi genomfört, kan konstateras att revisorerna inte svarar lika på alla frågor. Revisorerna analyserar och uppfattar situationer olika, och kommer därför att handla på olika sätt. Detta leder till att slutsatser och beslut kring valen av uppdrag kommer att vara avvikande, beroende på vem som blir tillfrågad. Däremot anser tre av de tillfrågade respondenterna till skillnad från Lefrell, att analysmodellen är klarare än de tidigare förbudskatalogerna, vilket gjort valen mer solklara nu.

⁶⁷ Lefrell. *Han tvivlar på analysmodellen*, 2003.

8. Slutsats

Slutsatsen är till för att knyta ihop uppsatsen. Här kommer vi att ta upp de viktigaste aspekterna i uppsatsen, samt förmedla de resultat som vi kommit fram till utifrån vår problemformulering.

Den första delen av vår problemformulering handlar om *huruvida de skillnader som finns mellan de två lagarna, har förändrat revisorers arbete, vid deras val av revisionsuppdrag*. När det gäller den **första skillnaden**, möjligheten att bryta presumtionen, visar vår studie att de tillfrågade revisorerna inte utnyttjar den möjligheten. Både våra scenarier berörande möjligheten att bryta presumtionen, samt vår fråga angående möjligheten att anta fler uppdrag idag med analysmodellen, bevisar att möjligheten att bryta presumtionen inte nyttjas.

Bakgrunden till att den nya lagen även innefattar rådgivningstjänster, vilket är den **andra skillnaden** mellan lagarna, var att inskränka på den granskande revisorns möjlighet att ge rådgivning till sina revisionsklienter. Respondenterna i undersökningen menar att hanteringen av rådgivningstjänster generellt har blivit mycket mer återhållsam och restriktiv vid den nya lagstiftningen. För att eliminera det oberoendehot som kan uppstå när en revisor ger rådgivning till en klient, rådfrågar samtliga respondenter kollegor eller annan expertis. Sedan den nya lagen tillkom har rådgivningstjänster allmänt sett flyttas från den granskande revisorn, till andra kollegor eller byråer.

Den **tredje skillnaden**, som berör dokumentationskravet som analysmodellen innehåller, skulle medföra att revisorerna aktivt skulle arbeta mer med hanteringen av sitt oberoende vid val av uppdrag, samt fortlöpande under arbetets gång. Ingen av studiens revisorer dokumenterade tidigare sina uppdrag utifrån ett oberoendehot, vid den gamla lagen. Samtliga följer nu dokumentationskravet och tycker att det inneburit att de fått en tydligare överblick över sina uppdrag.

Sammanfattningsvis kan konstateras att de två främsta skillnaderna som påverkat de tillfrågade revisorernas arbete och tillvägagångssätt vid val av revisionsuppdrag, är dokumentationskravets införande, samt lagstiftningen om rådgivningstjänster som inskränkt på respondenternas möjlighet att ge råd till revisionsklienter. Vid scenarierna angående möjligheten att bryta presumtionen, har undersökningen gett väldigt olika svar från

respondenterna. Oberoende är ett mångtydigt begrepp som uppfattas och tolkas olika av olika människor, vilket är anledningen till att tolkningarna av scenarierna blivit avvikande respondenterna emellan.

Den andra delen av vår problemformulering, berör frågan *om lagändringen medfört sådana förändringar, att den motiveras såhär i efterhand*. Analysmodellen ger upphov till subjektiva tolkningar, vilket leder till olika följder, beroende på vem som genomför modellen. Eftersom det kommer att ta lång tid innan praxis byggs upp och gränsdragningarna blir klara och tydliga, har lagändringen ännu inte nått sitt mål.

9. Förslag till framtida forskning

I förslag till framtida forskning presenterar vi de tankar som vi under arbetets gång har funnit vara intressanta att fördjupa sig i.

En av respondenterna i studien, påpekade att denne tror att revisorer ute i landet arbetar något annorlunda, än revisorer i storstäderna gör, då utbudet av revisorer och rådgivningskonsulter är större i storstadsområdena. Därför tycker vi att det skulle vara intressant att genomföra exakt samma studie på revisorer som verkar utanför storstäderna, för att urskilja om de har samma förhållningssätt till oberoendefrågor, som revisorer i storstäder har.

Då gränsdragningarna inte är helt klara och tydliga för hur revisorerna ska använda analysmodellen, skulle det vara intressant att om en tioårsperiod genomföra samma studie för att utröna om analysmodellen utvecklats till det användbara och tydliga hjälpmedel som det kan vara i revisorernas arbete.

Eftersom vi haft begränsat med tid och därför inte kunnat tillfråga ett stort urval, skulle samma studie kunna genomföras på ett större antal respondenter för att öka generaliserbarheten och överförbarheten. Validiteten skulle bättre säkerställas om urvalet är större, och resultatet skulle kunna generaliseras i högre grad till totalpopulationen.

10. Källförteckning

10.1 Böcker

- Artsberg, K. *Redovisningsteori – policy och – praxis*, Liber, Malmö 2005.
- Denscombe, M. *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*, Studentlitteratur, Lund 2000.
- Diamant, A. *Revisors oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus, Uppsala 2004.
- Eriksson, L-T och Wiedersheim-Paul, F. *Att utreda, forska och rapportera*, Liber, Malmö 1997.
- FAR, *FARs revisionsbok*, FAR Förlag AB, Stockholm 2004.
- FAR, *Vad är revision?*, FAR Förlag AB, Stockholm 2001.
- Johannessen, A och Tufte, P-A. *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, Liber, Malmö 2003.
- Lagboken 1995, *Revisorslagen 1995:528*.
- Lagboken 2006, *Revisorslagen 2001:883*.
- Messier, W, Glover, S och Prawitt, D. *Auditing & Assurance Services, A Systematic Approach*, McGraw-Hill, New York 2006.
- Patel, R och Davidson, B. *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur, Lund 2003.

10.2 Artiklar och uppsatser

- Bolin, M och Kauppi, N. *Revisorns oberoende – revisorers tolkningar av scenarier framtagna ur analysmodellen*, Luleå 2003.
- Engerstedt, U och Strömquist, A. *Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*, Balans 2003/10.
- Furtenback, S och Rosenberg, E. *Analysmodellen – en hjälp när det gungar eller en onödig börda?*, Umeå 2002.
- Ivarsson, H och Kjellén, N. *Analysmodellen i teori och praktik: en studie av fem mindre revisionsbyråer*, Göteborg 2003.
- Langstedt, L-B. *Revisorns kompetens och oberoende*, Balans 1999/2.
- Lefrell, C. *Han tvivlar på analysmodellen*, Balans 2003/8-9.

10.3 Icke-tryckt litteratur

- <http://www.far.se/doc/Analysmodellen4.doc>, 2006-03-29.
- http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=276244&i_word=opartiskhet, 2006-04-05.
- http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=0316215&i_word=sj%e4lvst%e4ndig, 2006-04-05.
- <http://www.revisorsnamnden.se/Insidan.htm>, 2006-03-29.
- <http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=678&a=28420>, 2006-04-14.
- http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=128448&i_word=bias, 2006-05-11.

11. Bilagor

11.1 Intervjuguide

Inledande frågor

- 1) Hur länge har du varit revisor?
- 2) Är du godkänd eller auktoriserad revisor?

Frågor och scenarier kring möjligheten att bryta presumtionen

- 3) Du hyr en bostad av en hyresvärd, vilken du inte har någon personlig relation till. Hyresvärden ska starta ett aktiebolag och frågar dig om du kan ta uppdraget som granskande revisor för aktiebolaget.
 - c) Hur skulle du ha hanterat detta scenario utifrån den tidigare revisorslagen (förbudskatalogerna)?
 - d) Hur hanterar du detta scenario utifrån den nya revisorslagen (analysmodellen)?
- 4) Din klient sedan fem år tillbaka, ställs inför rätta. Under rättegången vittnar du till klientens fördel. När den rättsliga processen är över vill din klient ha kvar dig som sin revisor.
 - b) Hur skulle du ha hanterat detta scenario utifrån den tidigare revisorslagen (förbudskatalogerna)?
 - c) Hur hanterar du detta scenario utifrån den nya revisorslagen (analysmodellen)?
- 5) Du har varit revisor åt en klient i två år, när din dotter får anställning hos klienten.
 - c) Hur skulle du ha hanterat detta scenario utifrån den tidigare revisorslagen (förbudskatalogerna)?
 - d) Hur hanterar du detta scenario utifrån den nya revisorslagen (analysmodellen)?
- 6) Anser du att den nya lagen har gett dig en större möjlighet att välja revisionsuppdrag, som du tidigare tvingats avböja ifrån?

Frågor och scenarier kring rådgivning och granskning av klienter

- 7) Fungerar du som rådgivare till dina revisionsklienter?
- 8) Ser du något problem med att revisorer både ger rådgivning och utför granskning?
- 9) Du har en ny klient som för första gången är egenföretagare. Klienten rådfrågar dig i olika redovisningsrelaterade frågor, som du sedan ska granska.
 - c) Hur skulle du ha hanterat detta scenario utifrån den tidigare revisorslagen (förbudskatalogerna)?
 - b) Hur hanterar du detta scenario utifrån den nya revisorslagen (analysmodellen)?

10) Vidtar du några åtgärder för att eliminera det oberoendehot som kan uppstå om du ger rådgivning i en fråga som du sen ska granska?

11) Anser du att det finns tillräckliga regler och rekommendationer för att hantera oberoendehotet?

12) En kollega på din byrå har gett råd till din klient i en skattemässig fråga. Du ska sedan granska klientens företag.

- c) Hur skulle du ha hanterat detta scenario utifrån den tidigare revisorslagen (förbudskatalogerna)?
- d) Hur hanterar du detta scenario utifrån den nya revisorslagen (analysmodellen)?

13) Anser du att den nya lagen har inneburit en väsentlig förändring i ditt arbete, i fråga om rådgivning till klienter?

Frågor kring dokumentationskravet

14) Dokumenterade du ditt handlingsätt vid av revisionsuppdrag utifrån ett oberoendehot, tidigare under den gamla revisorslagen?

15) Om ja, har dokumentationen förändrats med den nya lagen?

15) Om nej, dokumenterar du nu?

16) Har du några mallar för hur dokumentationen ska gå till?

Generellt om analysmodellen

17) Tycker du att den nya revisorslagen har medfört väsentliga förändringar i ditt tillvägagångssätt vid val av revisionsuppdrag?

11.2 Intervjusvar

11.2.1 Intervju med revisor A

1: Respondenten har varit yrkesverksam revisor i 31 år.

2: Respondenten är auktoriserad revisor.

3: Revisorn skulle ha antagit uppdraget utifrån den gamla lagen, men skulle ha rådfrågat övervakningsorganet (Revisorsnämnden) först. Vidare skulle revisorn ha antagit uppdraget utifrån den nya lagen.

4: Vid den gamla lagen skulle revisorn ha haft kvar uppdraget. Däremot skulle respondenten ha övervägt att avsäga sig uppdraget vid den nya lagen med analysmodellen. Respondenten poängterar att om analysmodellen inte klart och tydligt förevisar att man ska avgå, kan revisorn ifråga även här rådfråga Revisorsnämnden. Vidare menar respondenten att dennes sätt att hantera detta scenario inte är helt glasklart.

5: Vid den gamla revisorslagen skulle respondenten antagligen ha behållit uppdraget. Skulle omständigheterna ha varit sådana att allmänheten uppfattar att oberoendet har naggats i kanten, skulle respondenten ha övervägt att avgå. Respondenten påpekar att dotterns position och arbetsuppgifter i företaget också är av avgörande betydelse för revisorns val. Skulle dottern ha en underordnad position ser revisorn inget hinder för att ha kvar uppdraget vid både den gamla och den nya lagen. Om hon däremot skulle arbeta på ekonomiavdelningen med egna ansvarsområden skulle respondenten se det som ett hinder och avsäga sig uppdraget utifrån båda lagarna.

6: Revisorn anser inte att den nya lagen medfört några större förändringar vid val av revisionsuppdrag. Men respondenten konstaterar utifrån de tidigare scenarierna att de olika regelsystemen ger olika utslag. Däremot anser respondenten att det finns en klar koppling mellan lagarna, men att den nya lagen är mycket tydligare eftersom revisorn har stöd av analysen som genomförs. Vid den gamla lagen kunde inte revisorn anta ett uppdrag om det utifrån allmänheten förelåg partställning, vilket skulle påverka förtroendet. Däremot vid den nya lagen behöver inte revisorn tveka utan kan anta uppdraget om det finns fog för det. Analysmodellen är mycket mer strukturerad, eftersom frågeställningarna är mer klargjorda. Vid den gamla lagen var revisorerna tvungna att göra en mer samlad bedömning och försöka ringa in om det fanns något som skulle kunna uppfattas som ett hot mot oberoendet.

7: Revisorn ger både rådgivning och granskar sina klienter.

8: Respondenten menar att det beror på vad rådgivningen består av om det är ett problem för granskningen. Mindre eller helt självklara frågor där svaret blir detsamma om klienten skulle fråga någon annan, ger revisorn rådgivning i. Vid andra större frågor berörande exempelvis strategifrågor eller vägvalsfrågor i styrningen av klientens företag tackar respondenten konsekvent nej, det gjorde även denne tidigare med den gamla lagen. Revisorn påpekar att man inte kan vara med att styra ett företag som man sen ska vara med att revidera.

9: Revisorn har blivit mer försiktig med rådgivning till klienter med det nya regelsystemet, men var även noggrann med dessa frågor tidigare. Respondenten tror även att det skett en skärpning kring rådgivningstjänster för hela branschen. Företagen har mer förståelse för att revisorerna är försiktiga med rådgivningen, och därför läggs dessa tjänster ofta på externa konsulter istället för på de sittande revisorerna. En organisationsutredning skulle revisorn utan att blinka ha tagit med den gamla lagen, däremot är det tveksamt vid den nya lagen.

10: Om revisorn är osäker på hur långt i rådgivningen denne kan gå och inom vilka ramar man kan ge rådgivning, brukar respondenten rådfråga en kollega. Dessutom kan revisorn som

gett råd, lämna över uppdraget till någon annan revisor som man inte vanligtvis arbetar med. Detta menar revisorn har hänt ett flertal gånger, både vid den gamla och den nya lagen.

11: Respondenten menar att det inte endast är regler och rekommendationer som förbättrar oberoendeställningen. Analysmodellen är ett bra hjälpmedel mot oberoendehotet, men även erfarenheten kan komplettera. Revisorn är inte säker på att det skulle bli bättre med fler regler, utan att det är bra att revisorerna självständigt får tänka efter så att det inte blir en lång checklista med regler, vilket respondenten anser finns i många andra länder. Vidare menar denne att det kan inge en falsk trygghet att ha ett för detaljerat frågeformulär. Öppna frågeställningar som finns i analysmodellen tycker revisorn är bäst, eftersom modellen fångar upp det mesta kring oberoende.

12: Just skattemässig rådgivning har blivit mer strikt i den nya lagen. Utifrån den gamla lagen anser respondenten att det inte finns något större bekymmer med dessa frågor. Med den nya lagen är det däremot mer restriktivt. Vid större skattefrågor brukar problemet diskuteras innan rådgivningen sker. Nu för tiden är det allt vanligare att revisionsbyråerna delar upp skatterådgivningen och revisionen, speciellt på större bolag. Detta för att förebygga ett hot mot oberoendet, då man inte ger rådgivning i det som sedan ska granskas. Uppdelningen undviker att det finns ett organisatoriskt beroende mellan skatterådgivningen och revisionen.

13: Revisorn ser ingen väsentlig förändring eftersom respondenten alltid varit väldigt strikt med rådgivning till klienter. Andra revisorer som tidigare gett mycket rådgivning till klienter tycker nog att den nya lagen har gett en stor förändring. Respondenten tror att revisorer ute i landet har en mer spridd rådgivning till sina klienter, då rådgivningskonsulter inte finns i lika stor utsträckning som i storstäderna.

14: Respondenten dokumenterade inte sina revisionsuppdrag utifrån ett oberoendehot vid den gamla lagen.

15: Dokumentationen har blivit tydlig med den nya lagen och ska ske vid fler tillfällen.

16: Revisionsbyrån har mallar för hur dokumentationen ska gå till.

17: Revisorn tycker inte att den nya lagen inneburit någon större förändring vid val av revisionsuppdrag. Det är främst dynamiken och tillvägagångssättet fram till att ett uppdrag accepteras som har förändrats. Analysmodellen fanns förr mer i revisorernas huvud, nu är den klargjord på papper.

11.2.2 Intervju med revisor B

1: Respondenten har varit yrkesverksam revisor i 26 år.

2: Respondenten är auktoriserad revisor.

3: Revisorn anser att tankegångarna har varit lika, både med den gamla och med den nya lagen. Respondenten har samma synsätt på oberoendefrågor idag som för 10 år sedan. Däremot har det blivit mycket mer tydligt med den nya lagen och analysmodellen. Den övergripande tanken är att man inte kan vara revisor till någon man inte kan bedöma oberoende. I det här fallet menar respondenten att ens tidigare intryck kan vinkla sättet att bedöma hyresvärden. Revisorn är tveksam i svaret, men kommer fram till att uppdraget eventuellt kan tas om det anses vara helt problemfritt.

4: Blir klienten frikänd ser revisorn inget problem med att ha kvar uppdraget. Däremot om klienten fälls, skulle respondenten välja att avsäga sig uppdraget. Även här gör revisorn ingen skillnad mellan lagarna, utan skulle hantera scenariot på samma sätt.

5: Respondenten skulle inte ha kvar uppdraget om dottern fick anställning hos klienten, men påpekar att det beror på formen för anställningen. Skulle det vara en kortare anställningsperiod, till exempel ett sommarjobb skulle revisorn inte avsäga sig uppdraget, däremot om det var en tillsvidare anställning skulle respondenten avsäga sig det.

6: Revisorn tycker inte att valmöjligheten blivit större, snarare har det blivit tvärtom med striktare regler nu. Nu får revisorerna tänka en gång extra innan de tar en klient.

7: Eftersom respondenten arbetar med små och medelstora företag brukar denne även ge rådgivning till sina klienter.

8: Revisorn ser inga större problem med att ge rådgivning till små klienter. Däremot kan rådgivningen vara en fördel då de mindre företagen kan ringa och fråga om råd, vilket gör att revisorn i preventivt syfte kan avstyra felaktigheter. Om klienten väljer att inte följa råden som ges, blir revisorn tvungen att föra in detta i revisionsberättelsen som blir oren. Vid större företag däremot tycker inte respondenten att revisorer både ska fungera som rådgivare och granskare.

9: Eftersom revisorn har småföretag som kundkategori ser respondenten inga problem med att ge rådgivning i en fråga som sedan ska granskas. Revisorn tycker att det är bra att rådgivningen kan ge hjälp åt klienterna. Revisorn har svårt att skilja på lagarna då denne har agerat likadant alltid. I och med analysmodellen har respondenten blivit mer uppmärksam på oberoendefrågorna.

10: Revisorn vidtar åtgärder om oberoendet kan hotas, främst genom att rådgöra med andra kollegor och byråns skattejurister. Respondenten skulle aldrig ge ett råd i något som var osäkert. Diskussioner kring hantering av rådgivning sker dagligen på byrån.

11: Respondenten tycker att de regler och rekommendationer som finns är tillräckliga. Analysmodellen är mycket bra hjälpmedel.

12: Har kollegan gett ett rätt råd, ser revisorn inga problem med granskningen. Om det däremot är någon felaktighet, skulle respondenten givetvis granska det på ett oberoende sätt och redovisa felet. Revisorn skulle inte skydda kollegan.

13: Rådgivningen är mer uppmärksammat idag, men revisorn ser inga problem med rådgivningen. Respondenten har alltid tänkt i de här banorna, men eftersom det är så uppmärksammat, tänker revisorn lite mer på det nu.

14: Revisorn dokumenterade inte sitt tillvägagångssätt vid val av revisionsuppdrag tidigare med den gamla lagen.

15: Nu med den nya analysmodellen dokumenterar respondenten handlingssättet vid val av revisionsuppdragen.

16: I revisionsprogrammet som byrån använder finns mallar från FAR för hur dokumentationen ska gå till. Dessa följer respondenten.

17: Respondenten anser inte att den nya lagen har påverkat det egna arbetet i någon större utsträckning, däremot har byråns arbetssätt förändrats. Med den gamla lagen kunde den invalda revisorn både hjälpa till med bokslutsplanering och granska årsredovisning för en och samma klient. Vid den nya lagen får däremot inte en och samma person göra detta. Nu har byrån en så kallad supportgrupp som hjälper klienterna med redovisningen, för att revisionen ska särskiljas från redovisningen.

11.2.3 Intervju med revisor C

1: Respondenten har arbetat som revisor i 28 år.

2: Respondenten är godkänd revisor.

3: Respondenten hade tackat nej till detta uppdrag utifrån båda lagarna. Revisorn påpekar att en situation som denna skulle kunna hota oberoendet då revisorn kan sägas vara i en beroendeställning till uppdragsgivaren och detta vill respondenten inte utsätta sig för.

4: Revisorn skulle nog ha av sagt sig uppdraget med båda lagarna. Respondenten menar att revisorer nog alltid tänkt på analysmodellens sätt, men att det nu har blivit påtagligare i och med att det är lagfäst. Det här scenariot tycker revisorn är väldigt känsligt och med den tidigare lagen skulle respondenten absolut ha av sagt sig uppdraget. Eventuellt skulle revisorn kunna ha kvar det med den nya lagen om inget hot förelåg, men skulle nog ändå av säga sig det.

5: Skulle dottern ha fått en anställning nära ledningen på exempelvis huvudkontoret skulle respondenten ha av sagt sig uppdraget, med båda lagarna. Skulle det däremot vara en

anställning exempelvis ute i någon underbutik eller liknande skulle revisorn ha haft kvar uppdraget vid både den nya och den gamla revisorslagen.

6: Respondenten tycker inte att den nya lagen har gett en större möjlighet att välja fler uppdrag. Revisorn anser att den nya lagen är strängare och kanske tvärtom inskränker på möjligheten att anta vissa uppdrag.

7: Revisorn ger ibland rådgivning till sina klienter.

8: Respondenten menar att det kanske kan ses som ett problem. Men att det är så verksamheten fungerar. Vidare menar respondenten att om denne kan hjälpa till så att redovisningen ska bli rätt, är rådgivningen till klienter bara bra.

9: Revisorn ser inget problem med att ge rådgivning till denna klient. Det är bättre att klienten frågar och får de ”rätta” svaren, än att klienten försöker göra något själv som denne inte vet hur det ska göras. Respondenten gör ingen skillnad mellan lagarna.

10: Revisorn vidtar inte några speciella åtgärder, men anser att man alltid kan höra efter med andra revisorer om man är osäker på något.

11: Respondenten tycker verkligen att reglerna och rekommendationerna är tillräckliga, kanske till och med något överdrivna. De flesta revisorer är nog väldigt måna om sitt oberoende och har alltid arbetat på samma sätt, trots att inte analysmodellen alltid funnits.

12: Med den gamla lagen ser inte revisorn något problem med att en kollega har gett rådgivning till klienten. Vid den nya lagen är nog problemet större, men det är inte helt klart hur man ska agera. Respondenten är tveksam men skulle nog inte se något problem med rådgivningen så länge den är rätt såklart.

13: Eftersom revisorn anser att denne alltid haft de här tankarna kring oberoende i bakhuvudet, har förändringen mest skett på pappret, inte lika mycket i praktiken.

14: Revisorn dokumenterade inte sina uppdrag utifrån ett oberoendehot tidigare.

15: Nu dokumenterar respondenten revisionsuppdragen, och just oberoendeanalysen tar en ganska stor plats av dokumentationen.

16: Respondenten har delvis egna mallar för dokumentationen, men även från Nordstedts revisionsprogram, vilket revisorn arbetar i.

17: Revisorn tycker inte att den nya lagen inneburit några väsentliga förändringar, men menar att man nu tänker igenom uppdragen noggrannare, eftersom det nu är sådant stort fokus på revisorers oberoende.

11.2.4 Intervju med revisor D

1: Respondenten har arbetat som revisor i 34 år.

2: Revisorn är godkänd.

3: Respondenten menar att denne nog skulle ha tackat nej till uppdraget vid båda lagarna. Däremot är det inte helt klart att man ska tacka nej. Revisorn tycker nog att man skulle kunna ha tagit uppdraget, men att denne själv inte vill göra det.

4: Även vid detta scenario skulle revisorn nog ha av sagt sig uppdraget med båda lagarna. Det är väldigt känsligt att biträda klienter vid sådana här situationer, vilket kan uppfattas som jävigt och därför skulle revisorn avsäga sig uppdraget.

5: Vid detta scenario skulle respondenten ha av sagt sig uppdraget vid båda lagarna. Analysmodellen ger ju revisorer utrymme att eventuellt kunna anta sådana här uppdrag, vilket inte den gamla lagen gjorde på samma sätt. Men revisorn skulle nog ändå avsäga sig uppdraget för att vara på den säkra sidan.

6: Revisorn menar att den nya lagen i sig ska ge revisorer en större valmöjlighet, men att det i praktiken inte skett någon större förändring för dennes del.

7: Revisorn ger rådgivning till sina klienter.

8: Respondenten tycker inte att det är något problem med att revisorer ger både rådgivning och granskning, så länge allt går till på rätt sätt. Rådgivningen kan vara ett bra hjälpmedel. Men för större bolag tycker revisorn att rådgivningen och granskningen bör ligga på två olika byråer.

9: Revisorn tycker inte att det finns någon anledning att kritisera revisorers oberoende vid rådgivning så länge att går till på ett schysst sätt. Känner man som revisor att man inte klarar av att vara oberoende vid rådgivning och granskning till samma klient, måste man avsäga sig uppdraget. Men respondenten har aldrig hamnat i en sådan situation, och ser därför inget problem med att både granska och ge rådgivningen utifrån båda lagarna.

10: Respondenten brukar ibland diskutera olika frågor med medarbetare ifall något är osäkert.

11: Revisorn tycker att reglerna är tillräckliga, samt att inga fler behövs. Däremot anser respondenten att det är bra att analysmodellen finns på papper nu och gör det klart och tydligt för hur man ska agera.

12: Eftersom det har blivit mer återhållsamt med just skatterådgivning anser revisorn att det kan vara lite knivigt att granska något som en kollega gett rådgivning i. Revisorn skulle helst se att ingen alltför närstående kollega skulle ha gett rådgivningen. Utifrån den gamla lagen var detta inte alls lika restriktivt, och där ser respondenten inte något problem med scenariot. Men vid den nya lagen är det som sagt lite mer restriktivt.

13: Respondenten tycker att den största förändringen mellan den gamla och den nya lagen just är ifråga om rådgivning, och att det numera är mycket striktare kring dessa frågor bland annat efter alla revisionskandaler som varit.

14: Revisorn har inte tidigare dokumenterat utifrån ett oberoendeperspektiv.

15: Eftersom man nu enligt lagen måste dokumentera, gör revisorn det och tycker att dokumentationen är bra och ger en bra överblick över oberoendeställningen. Respondenten menar att man får tänka över situationen noggrant, vilket är positivt.

16: Byrån har mallar från FAR som de följer för dokumentationen.

17: Revisorn påpekar igen att den stora förändringen har med rådgivningen att göra, och det här är striktare nuförtiden, vilket kan vara både positivt och negativt. Respondenten tycker annars inte att handlingssättet förändrats väsentligt vid val av uppdrag. Båda lagarna följer samma tankesätt, bara att analysmodellen finns med som ett hjälpmedel i den nya lagen. Medan revisorerna i den gamla var tvungna att ha dessa tankar i huvudet.

11.2.5 Intervju med revisor E

1: Respondenten har arbetat som revisor i 23 år.

2: Respondenten är auktoriserad revisor.

3: Respondenten menar att det vid den förra lagen inte riktigt fanns lika mycket regler att hålla sig till som det gör nu. Därför ser revisorn inget större problem med att anta uppdraget utifrån den gamla lagen. Respondenten skulle eventuellt ha kunnat rådfråga en mer erfaren revisor om hur situationen skulle ha hanterats. Med analysmodellen däremot som ställer krav på dokumentation måste revisorn ta en aktiv ställning på ett annat sätt än tidigare. Eftersom revisorn i scenariot har en relation till klienten måste denne analysera uppdraget innan det antas, så att det verkligen inte finns ett hot mot oberoendet.

4: Vid den tidigare lagen ser revisorn inga direkta problem med att fortsätta efter rättegången, men det beror lite på vad vittnesmålet handlat om och vem som har kallat vittnet, till exempel åklagaren eller försvarsadvokaten. Respondenten menar att till en början kanske inte revisorer tyckte att den nya lagen med analysmodellen innebar någon större skillnad mot hur de agerat tidigare. Men nu i efterhand ställer den nya lagen högre krav på revisorerna i och med dokumentationen. Respondenten menar även att omvärlden har högre krav på att revisorer ska vara oberoende sedan den nya lagen kom. Omvärlden har mer fått upp ögonen för revisorers oberoende, medan revisorerna alltid tänkt på samma sätt.

5: Om dottern får anställning hos klienten skulle revisorn avsäga sig uppdraget direkt oavsett vilken sorts jobb dottern får. Här gör respondenten ingen skillnad mellan lagarna. Revisorn

menar att även om granskningen skulle kunna göras oberoende så ser det inte bra ut om ens dotter arbetar för klienten.

6: Eftersom respondenten arbetar på en större byrå har uppdragen ökat generellt med den nya lagen. Om revisorn ifråga inte känner att denne kan anta uppdraget, kan uppdraget lämnas över till en annan kollega. Analysmodellen ställer saker mer på sin spets och det har blivit mer tydligt vilka uppdrag man kan och inte kan ta.

7: Respondenten är rådgivare till viss del, men främst bara vid revisionsnära frågor.

Nuförtiden skiljer byrån mer på rena rådgivare och revisorer. Revisorn ger ingen skatterådgivning eller annan ”businessrådgivning”, utan enbart när det gäller revision.

8: Revisorn ser många problem med att ge rådgivning till klienter. Problemen med rådgivning har blivit tydligare idag med den nya lagen, och är en av de största förändringarna sedan den gamla lagen. Gränsdragningen har blivit snävare och en revisor får aldrig bli så mycket rådgivare att den ersätter ledningen och fattar beslut i företagets ställe.

9: Vid den gamla lagen var det mer naturligt att ge rådgivning till klienter. Även med den nya lagen vill revisorn gärna vara till hjälp, men det beror på frågornas karaktär. Mer komplexa frågor överläts till någon annan, till exempel experter på området. Men i stort sett ger revisorn råd och anvisningar, samt visar på olika alternativ som klienten kan använda.

10: De åtgärder som respondenten vidtar är att stämma av med andra kollegor eller experter som inte är insatta i klienten, för att kontrollera att de kommer fram till samma slutsats som respondenten gör i någon fråga.

11: Byrån som revisorn arbetar på, har egna oberoenderegler utöver revisorslagen som de även följer. Byråns oberoenderegler baseras på de IFAC-regler som finns i FAR:s samlingsvolym. Dessa regler är lite strängare och mer specifika för olika situationer än vad revisorslagen är. Respondenten efterlyser inte fler lagar och regler för de kan bli för statistiskt, utan menar att det är bättre om revisionsbyråerna skapar egna rekommendationer utöver de som finns. Eftersom byrån arbetar både med svenska och internationella klienter ser reglerna lite olika ut beroende på klientens ursprung.

12: Revisorn tycker inte att det finns något problem med en kollegas rådgivning i normalfallet. Ofta är det bara vanliga skattefrågor som inte är något problem att granska. Även vid den nya lagen är det inga problem vid vanliga skattefrågor. Vid mer komplexa frågor som aggressiv skatteplanering är det bättre om en expert uttalar sig. Den skatterådgivning som revisorerna kan ge, ska inte ha någon större betydelse för årsredovisningen.

13: Revisorn menar att det generellt med den nya lagen har blivit mindre rådgivning till klienterna för hela byrån. Förr var revisorerna lite mer allmänrådgivare till klienterna, men nu är de mer bara revisorer. Respondenten hänvisar nu alltmer rådgivningen till andra kollegor eller andra byråer.

14: Eftersom det inte fanns något krav på dokumentation tidigare, dokumenterade inte respondenten uppdraget.

15: Idag dokumenterar respondenten uppdraget.

16: Byrån har olika mallar för dokumentationen som finns i revisionssystemet de använder.

17: Det har blivit ett mycket större fokus på oberoendefrågor nu med den nya lagen. I alla västländer har reglerna när det gäller oberoende blivit tydligare. Respondenten påpekar att den nya lagen är mycket tydligare och är mer tidskrävande eftersom oberoendefrågorna är så viktiga idag.

11.2.6 Intervju med revisor F

1: Respondenten har varit yrkesverksam revisor i 16 år.

2: Respondenten är auktoriserad revisor.

3: Respondenten är mycket tveksam till om denne skulle ta uppdraget eftersom man som hyrestagare är i en sorts beroendeställning till hyresvärden. Revisorn skulle rådfråga någon kollega, men skulle nog tacka nej till uppdraget vid båda lagarna.

4: Revisorn skulle ha avsagt sig uppdraget efter rättegången vid den gamla lagen, oavsett om klienten blir frikänd eller fälld. Med analysmodellen skulle respondenten ha haft kvar uppdraget om utfallet vid rättegången blir till klientens fördel och då visar på klientens oskuld. Skulle klienten vara skyldig skulle respondenten överväga att avsäga sig uppdraget eftersom klienten då är opålitlig.

5: Beroende på vilken typ av anställningsform och vilken typ av anställning skulle revisorn hantera valet av ett fortsatt uppdrag olika. Respondenten skulle ha kvar uppdraget vid båda lagarna om dotterns anställning skulle vara kortvarig eller på en underordnad position. Om dotterns anställning däremot ska vara under en längre tid eller vara på en position nära ekonomiavdelningen skulle respondenten betänka att avsäga sig uppdraget, men är lite tveksam i beslutet.

6: Revisorn menar att den nya lagen inneburit att valet har blivit tydligt, vilket inneburit att de uppdrag som tidigare inte varit solklara val, idag antingen antas eller väljs bort.

7: Ja, revisorn utför även rådgivning åt sina klienter.

- 8:** Problemet med rådgivningen skulle kunna vara då rådgivningen påverkar den oberoende granskning, som revisorn ska genomföra i ett senare skede.
- 9:** Respondenten ser inga större svårigheter med att ge rådgivning till den nya klienten. Revisorn tycker att det snarare är bra att kunna vara behjälplig och assistera klienten i ingångsskedet i dennes verksamhet. Redovisning är ett snårigt och trassligt område vilket gör att det underlättar både för klienten och för revisorn om klienten är insatt i området. Utifrån de båda lagarna skulle revisorn erbjudit rådgivning till klienten utan att tveka.
- 10:** Respondenten vidtar inga åtgärder för att eliminera detta hot, men påpekar att Revisorsnämnden kan vara en plats för rådfrågning i komplicerade ärenden.
- 11:** Analysmodellen är ett mycket innehållsrikt redskap för att kunna behandla uppdragen enligt ett oberoende tillvägagångssätt. Respondenten menar att regler inte alltid är ett positivt inslag i revisionen, utan också kan vara negativt, då det krånglar till arbetet.
- 12:** Revisorn ser inga problem med att en kollega ger rådgivning. Det är bättre för oberoendet att en kollega gett rådgivningen, och därmed inte den granskande revisorn själv. Respondenten gör ingen skillnad oavsett lag och har kvar uppdraget.
- 13:** Respondenten ger fortfarande rådgivning till sina klienter, så en väsentlig förändring har inte skett. Däremot har revisorn blivit lite mer noggrann med sin rådgivning eftersom den nya lagen även innefattar rådgivningstjänster.
- 14:** Respondenten dokumenterade inte tillvägagångssättet vid val av uppdrag i och med den tidigare lagen.
- 15:** I och med den nya lagen med analysmodellen dokumenterar revisorn valen av sina revisionsuppdrag.
- 16:** Revisionsprogrammet som respondenten använder sig av (Hogia Auditing) innehåller mallar för dokumentationskravet.
- 17:** Revisorn anser inte att dennes arbete förändrats väsentligt sedan den nya lagen, i fråga om val av revisionsuppdrag.

11.2.7 Intervju med revisor G

- 1:** Respondenten har varit yrkesverksam revisor i 11 år.
- 2:** Respondenten är godkänd revisor.
- 3:** Eftersom respondenten inte har en personlig relation till hyresvärden skulle revisorn kunnat anta uppdraget. Men då det finns en beroendeställning mellan parterna anser revisorn att det är svårt att utföra en granskning på ett oberoende sätt. Detta gäller både för den gamla och den nya lagen.

- 4:** Med den gamla lagen skulle respondenten ha av sagt sig uppdraget då denne tagit ställning för klienten och därför blivit mer osjälvständig. Den nya lagen däremot möjliggör för revisorn att kunna ha kvar ett uppdrag, när denne anser sig ha goda skäl för att kunna undvika ett oberoendehot. Respondenten anser att om situationen är sådan att denna typ av hot inte finns, kommer revisorn ha kvar uppdraget.
- 5:** Respondenten skulle ha av sagt sig uppdraget vid båda lagarna, eftersom revisorn inte anser att man kan vara oberoende om en familjemedlem är i beroendeställning till klientens företag.
- 6:** Revisorn anser sig inte märka någon större skillnad och menar vidare att det inte är en så stor förändring av urvalsmetod.
- 7:** Respondenten anser att det mer eller mindre ingår rådgivning i en revisors dagliga arbete. Det är väldigt svårt att enbart hålla sig till revisionen.
- 8:** Respondenten menar att det kan vara ett problem med rådgivning till klienter, men att det behövs för att hjälpa klienterna.
- 9:** Som respondenten tidigare nämnt ingår rådgivningen i arbetsuppgifterna och därför ser denne inga problem med att ge rådgivning till egenföretagaren. Eftersom det tidigare inte funnits några lagar kring rådgivning var det absolut inga problem med den gamla lagen. Den nya lagen är lite mer återhållsam när det gäller sådana här frågor.
- 10:** Respondenten påpekar att en viktig del i arbetet är att rådfråga sina kollegor, men även experter som exempelvis skatterådgivare. Detta är enligt revisorn en del av att utföra revisionen på ett oberoende och riktigt vis.
- 11:** Respondenten anser att de hjälpmedel som finns idag för att hantera oberoendehotet vid hanteringen av val av revisionsuppdrag, är tillräckligt.
- 12:** Just vid skattemässiga frågor tycker respondenten att det skulle kännas ”bättre” om det är en expert på skatterådgivning som gett rådgivningen till klienten, framför en revisorskollega. Men respondenten ser inga direkta hot mot oberoendet om en kollega skulle ha gett rådgivningen, varken vid den nya eller gamla lagen.
- 13:** Respondenten har blivit lite mer restriktiv i sin rådgivning. Men någon väsentligt förändring har den nya lagen inte inneburit. Revisorn menar att samarbetet mellan kollegorna på byrån har blivit större sedan den nya lagen kom, för att alla ska kunna försöka att ge så relevant och riktig rådgivning som möjligt.
- 14:** Revisorn dokumenterade inte valet av sina revisionsuppdrag vid den tidigare revisorslagen.

15: Respondenten påpekar att enligt analysmodellen krävs det att revisorer dokumenterar sitt handlande vid val av revisionsuppdrag. Därför har inte revisorn något val att välja bort dokumentationen.

16: Revisionsbyrån som respondenten arbetar på använder FAR:s mallar för hur dokumentationen av analysmodellen ska gå till.

17: Den nya revisorslagen har enligt respondenten inte inneburit någon väsentlig förändring i val av revisionsuppdrag, men analysmodellen har konkretiserat revisionsproblematiken, på så sätt att det nu är enklare att inse begränsningarna i de olika uppdragen.