

**HÖGSKOLAN  
I GÄVLE**  
Institutionen för ekonomi

*Titel:* **Analysmodellen – verktyget för revisorers  
oberoende**

*Författare:* **Kaspar Zehlén, Kristofer Andersson**

*Kurspoäng:* **15 högskolepoäng**  
*Kursnivå:* **Kandidatkurs (C-nivå)**

***Examensarbete***  
***i ämnet företagsekonomi***

## **ABSTRACT**

**Titel:** Analysmodellen – verktyget för revisorers oberoende

**Nivå:** C-uppsats i ämnet företagsekonomi

**Författare:** Kaspar Zehlén, Kristofer Andersson

**Handledare:** Anders Hedman

**Datum:** 2008 - 01

**Syfte:** Analysmodellen togs fram efter en rad uppmärksammade redovisningsskandaler för att öka förtroendet för revisorernas opartiskhet och självständighet. Vårt syfte med denna uppsats är att försöka ta reda på huruvida förtroendet för revisorernas oberoende har ökat till följd av analysmodellens införande. Vi vill även beskriva hur analysmodellen fungerar i praktiken för att ge läsaren en djupare förståelse.

**Metod:** Det vetenskapliga synsätt vi har använt oss av i denna uppsats är en kvalitativ undersökningsmetod då vi hade för avsikt att ta reda på vad revisorerna har för åsikter och inställning kring analysmodellen och huruvida förtroendet för den finansiella informationen ökat till följd av dess införande. Vi började detta arbete genom att samla in och studera den teori vi fann vara relevant för detta ämne. Sedan utförde vi tre stycken intervjuer med revisorer i Gävle och Stockholm för att avslutningsvis kunna sammanställa detta i en analys och slutsats.

**Resultat & slutsats:** Efter att ha genomfört den empiriska delen i form av intervjuer tycker vi oss kunna fastslå att revisorerna överlag är nöjda med analysmodellens införande, även om det inte medfört några större väsentliga förändringar i deras åtagande av uppdrag. Analysmodellen ställer krav på dokumentation vilket vi anser vara den viktigaste konsekvensen till följd av analysmodellens införande, då det enligt oss tvingar revisorn att utföra analysen på väl grundade argument. Då vi tror att revisionen kräver ett visst mått av personlig kontakt mellan revisorn och dess klient för att revisionen skall bli så effektiv och korrekt som möjligt, är vi osäkra på om ett fullkomligt oberoende är att föredra.

**Förslag till fortsatt forskning:** Det vore intressant att undersöka om intressenternas förtroende för den finansiella informationen och revisorernas oberoende har ökat till följd av analysmodellens införande.

**Uppsatsens bidrag:** Uppsatsen ger läsaren en inblick i hur analysmodellen fungerar i både teori och praktik

**Nyckelord:** Analysmodellen, oberoende, revisor, intressenter, opartiskhet.

## **ABSTRACT**

**Title:** The Analysis model – the tool for auditors independence

**Level:** Final assignment for Bachelor Degree in Business Administration

**Author:** Kaspar Zehlén, Kristofer Andersson

**Supervisor:** Anders Hedman

**Date:** 2008 – 01

**Aim:** The analysis model was introduced after several audit-scandals in order to enhance the confidence in the auditors' independence. Our purpose with this essay is to find out if the auditors experience that the stakeholders' confidence in their review of the financial information has increased as a result of the analysis model. We also strive to describe the function of the analysis model in order to give the reader a deeper understanding in this subject.

**Method:** The scientific approach we have used in this essay is a qualitative survey method, in order to find out the auditors opinion and attitude regarding the analysis model and whether the stakeholders' confidence in the financial information has increased as a result of its introduction. We begun this assignment by gathering and studying the theory we found relevant for this subject. Then we made three interviews with auditors in Gävle and Stockholm to finally put together an analysis and a conclusion.

**Result & Conclusions:** When the empirical part, existing of interviews, was done we came to the conclusion that in general the auditors we hade spoken to were satisfied with the analysis model, even though its not meant any essential change in their daily work. The analysis model demands documentation which according to us is the most important consequence due to the introduction of the analysis model, because it forces the auditor to perform the analysis on well based arguments. We believe that auditing requires a certain amount of personal contact between the auditor and client in order to create the most efficient and correct accounting as possible, and because of that we are uncertain that a perfect independence would be to prefer.

**Suggestions for future research:** It would be very interesting to examine if the stakeholders confidence in the financial information as well as in the auditors independence has increased as a result of the introduction of the analysis model.

**Contribution of the thesis:** This essay gives the reader an insight in how the analysis model works both in theory and practice.

**Key words:** Analysis model, independence, auditor, stakeholders, impartial.

# Innehållsförteckning

1. Inledning.....	5
1.1 Bakgrund .....	5
1.2 Problemformulering .....	6
1.3 Syfte .....	6
1.4 Avgränsning .....	6
2 Metod .....	7
2.1 Tillvägagångssätt.....	7
2.2 Vetenskapligt synsätt.....	8
2.3 Kvalitativ och kvantitativ metod .....	8
2.4 Datainsamling.....	9
2.4.1 Urval.....	9
2.4.2 Intervjumetodik .....	9
2.5 Validitet.....	10
2.6 Reliabilitet .....	10
2.7 Källkritik .....	10
3 Teori .....	12
3.1 Revision.....	12
3.2 Kompetens.....	12
3.3 Oberoendet .....	13
3.4 Tystnadsplikt .....	13
3.5 God revisionssed .....	13
3.6 Revision - i vilkas intresse .....	14
3.7 Jävsregler.....	15
3.8 Gamla revisorslagen .....	16
3.9 Nya revisorslagen .....	16
3.10 Analysmodellen.....	17
3.10.1 Egenintressehot .....	17
3.10.2 Självgranskningshot .....	17
3.10.3 Partställningshot .....	18
3.10.4 Vänskapshot .....	18
3.10.5 Skrämselhot.....	18
3.10.6 Generalklausul.....	19
3.11 Motåtgärder för att bryta presumptionen .....	19
3.11.1 Informativa åtgärder .....	19
3.11.2 Byråinterna åtgärder.....	19
3.11.3 Externa åtgärder .....	20
3.11.4 Ansökan om förhandsbesked .....	20
3.11.5 Krav på dokumentation .....	20
4 Empiri.....	21
4.1 Personliga intervjuer .....	21
5 Analys.....	25
6 Slutsats .....	27
Källförteckning.....	28
Bilaga 1 - Flödesschema .....	29
Bilaga 2 - Intervjufrågor.....	30
Bilaga 3 - Analysmodellen.....	31

# 1. Inledning

*I detta inledande kapitel beskriver vi bakgrunden till ämnet, vår problemformulering samt syftet med uppsatsen.*

## 1.1 Bakgrund

Revisionsplikten gäller alla aktiebolag i Sverige och innebär att en extern revisor enligt lag måste anlitas för att granska bolagets räkenskaper som presenteras för dess intressenter.<sup>1</sup> I dagsläget gäller kravet på revisor för alla aktiebolag, men det finns förslag på att de minsta aktiebolagen skall slippa kravet på revisor, bl.a. eftersom de små bolagens intressenter ofta endast består av dem som är verksamma inom företaget.

Revisorernas oberoende har debatterats ända sedan revisionen infördes, och har legat till grund för flera stora skandaler inom finansvärlden. Den största skandalen som uppdragats är den så kallade Enronaffären 2001, där revisorerna godkände företagsledningens bokföringsbrott vilket ledde till att en av världens då största revisionsbyråer, Arthur Andersen, gick under mer eller mindre över en natt.

Den 1 januari 2002 infördes den nya revisionslagen i Sverige.<sup>2</sup> Med denna introducerades analysmodellen vilken innebär att revisorn inför varje nytt uppdrag han eller hon åtar sig måste göra en prövning för att se om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.<sup>3</sup> Denna prövning innehåller fem kontrollpunkter:

- Egenintressehot
- Självgranskningshot
- Partställningshot
- Vänskapshot
- Skrämselhot

Om något av dessa hot föreligger, innebär det att revisorn kan anses vara partisk i sin bedömning av bolaget och han måste därmed vidta motåtgärder så att det inte längre finns anledning att ifrågasätta hans oberoende. Om detta inte är möjligt måste revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.

Syftet med analysmodellen är således att ge en ökad trovärdighet åt den finansiella informationen som offentliggörs, genom att säkerställa att revisorerna utför sina uppdrag på ett opartiskt och självständigt sätt, samt är objektiva i sina ställningstaganden.<sup>4</sup>

Vi har valt att skriva om analysmodellen då revisorns opartiskhet och självständighet är en mycket central del av dennes verksamhet och revisorns oberoende är av stor betydelse för att det reviderade bolagets intressenter skall kunna känna förtroende för den finansiella informationen som offentliggörs.

---

<sup>1</sup> Aktiebolagslagen kap.10 § 1

<sup>2</sup> FARs samlingsvolym s. 225

<sup>3</sup> FARs samlingsvolym s. 229

<sup>4</sup> Ibid s. 226

## **1.2 Problemformulering**

- Hur fungerar analysmodellen i praktiken?
- Upplever revisorerna att förtroendet för deras granskning har ökat efter införandet av analysmodellen?
- Anser revisorerna att analysmodellen är ett väl fungerande verktyg eller bara ett onödigt ont?

## **1.3 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att utröna huruvida revisorerna upplever att förtroendet för deras granskning av den finansiella informationen ökat, i och med införandet av analysmodellen. Vi vill även beskriva hur analysmodellen fungerar som ett verktyg för att säkerställa revisorns oberoende i det dagliga arbetet.

## **1.4 Avgränsning**

Med bakgrund av denna uppsats problemformulering och syfte har vi valt att enbart ta reda på om revisorerna upplever att förtroendet för deras oberoende har ökat och därmed utelämnat att undersöka om intressenternas förtroende för revisorernas oberoende har påverkats.

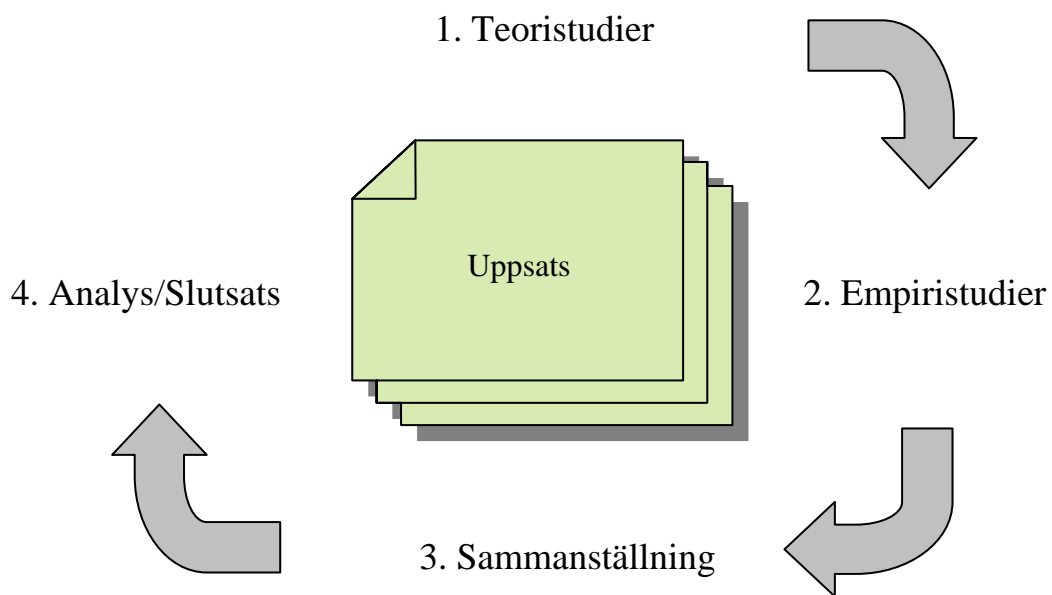
## 2 Metod

*I detta metodkapitel skall vi redogöra för läsaren hur vi gått till väga för att genomföra denna uppsats.*

### 2.1 Tillvägagångssätt

Vi började detta arbete genom att samla in och studera den teori vi fann vara relevant för detta ämne. Sedan utförde vi tre stycken intervjuer med revisorer i Gävle och Stockholm för att avslutningsvis kunna koppla samman detta i en analys och slutsats.

Figur 1. Arbetets upplägg



Källa: Egen konstruktion.

## 2.2 Vetenskapligt synsätt

Det finns huvudsakligen två vetenskapliga förhållningssätt. Det ena är positivismen som har sitt ursprung i naturvetenskapen, och det andra förhållningssättet är hermeneutiken vars ursprung kan härledas till humanismen.<sup>5</sup> Medan positivismen beskriver och förklarar, så söker man en helhetsförståelse i hermeneutiska studier.<sup>6</sup> Vidare kan man säga att en positivistisk forskare ser sig själv som en åskådare till det som studeras medan en hermeneutisk forskare låter sina personliga åsikter och kunskap styra forskningsprocessen.<sup>7</sup>

Positivismens utgångspunkt har absolut kunskap som ideal och bygger vidare på 1600- och 1700-talens framsteg inom naturvetenskapen. Den positivistiska inriktningen innebär att man vill bygga sin kunskap på positiv, d.v.s. säker kunskap. Positivisterna hävdar att det endast finns två källor till kunskap, det ena är det vi kan registrera med våra fem sinnen och det andra är människans förnuft, d.v.s. det vi kan resonera oss fram till med hjälp av logiskt tänkande.<sup>8</sup>

Hermeneutisk forskning syftar till att uppnå förståelse för den studerade företeelsen. För detta krävs att forskaren har en förmåga att sätta sig in i andra personers situationer, d.v.s. har en god empatisk förmåga.<sup>9</sup> För att uppnå denna förståelse krävs tolkning och själva ordet hermeneutik kan översättas som ”tolkningskonst” eller ”tolkningslära”.<sup>10</sup> Språket och sättet man uttrycker sig på är därför av mycket stor betydelse inom hermeneutiken, då nyckeln till att förstå en annan människas handlingar är just språket.<sup>11</sup>

Den hermeneutiska tolkningsmetoden brukar beskrivas som en spiral, vars utgångspunkt är att forskaren har en förförståelse för det som skall studeras. Utifrån denna förförståelse formulerar sedan forskaren relevanta problem, frågor, hypoteser etc. som leder till att en dialog inleds med undersökmaterialet. När forskaren sedan gör en tolkning av dialogen leder detta till en ökad förförståelse, som leder till nya frågor, och ny dialog etc. d.v.s. att spiralen byggs på, varv för varv.

Vi anser oss dock inte ha använt ett renodlad hermeneutisk eller positivistiskt angreppssätt, utan snarare ett fusionerat samarbete mellan dem båda.

## 2.3 Kvalitativ och kvantitativ metod

Kvantitativ metod innebär att man samlar in fakta från ett brett urval och studerar relationer mellan olika uppsättningar information. Genom att mäta och använda vetenskapliga tekniker försöker man sedan nå fram till generella slutsatser.

Använder man en kvalitativ metod är man mer intresserad av att få svar på hur människor upplever sin värld och målet är att uppnå en insikt snarare än att utföra en statistisk analys.

---

<sup>5</sup> Thurén T., Vetenskapsteori för nybörjare, s. 14

<sup>6</sup> Eriksson L-T., Att utreda forska och rapportera, s. 221

<sup>7</sup> Ibid. s. 221-223

<sup>8</sup> Ibid. s. 199-200

<sup>9</sup> Johansson L-G., Introduktion till vetenskapsteorin, s. 70

<sup>10</sup> Eriksson L-T., Att utreda forska och rapportera, s. 221

<sup>11</sup> Ibid. s. 222



Kvalitativa undersökningar utförs oftast i form av djupgående intervjuer med löst formulerade frågor till ett litet antal respondenter.<sup>12</sup>

Vi har i denna uppsats använt oss av en kvalitativ undersökningsmetod då vi hade för avsikt att ta reda på vad revisorerna har för åsikter och inställning kring analysmodellen och huruvida förtroendet för den finansiella informationen ökat. För att utröna detta valde vi att utföra personliga intervjuer med revisorer från tre olika byråer.

## **2.4 Datainsamling**

När man skriver ett vetenskapligt arbete har man tillgång till två olika typer av källor, nämligen primära och sekundära källor. Primärdata är sådan information som är sprungen ur den initiala undersökningen medan sekundär data är information som tidigare samlats in och redovisats i ny form.<sup>13</sup> Ett exempel för att förtydliga primär- och sekundärdata kan vara om en person bevittnar en händelse och sedan redogör för denna, detta kallas primärdata, medan en person som hänvisar till något som denne själv inte upplevt utan bara fått berättat för sig kallas sekundärdata.

I denna uppsats har vi använt oss av sekundär information i teoriavsnittet, då vi främst använt oss utav källor som till stor del byggt på propositioner som legat till grund för den nya revisorslagen, samt Internet och artiklar ur facktidsningen Balans. Empiridelen bygger på primärdata i form utav intervjuer med en godkänd och två auktoriserade revisorer.

### **2.4.1 Urval**

Vi har använt oss utav ett icke-sannolikhetsurval, då vi själv valt ut respondenterna utifrån de bedömningar vi ansett vara nödvändiga att respondenten uppfyller.<sup>14</sup>

I vårt urval inför intervjuerna har vi haft som krav att de intervjuade skall vara godkänd eller auktoriserad revisor samt att denne har varit verksam en tid innan införandet av analysmodellen för att kunna svara på vilken inverkan på oberoendet den har haft.

### **2.4.2 Intervjumetodik**

Den personliga intervjumetoden har många fördelar, då man sitter ansikte mot ansikte med den man intervjuar. Detta ger intervjuaren möjlighet att läsa av respondentens kroppsspråk vilket kan ge uttryck för något annat än vad som uttalats. Vidare kan följdfrågor ställas i de situationer där det anses nödvändigt. Detta sammantaget leder till att en personlig intervju ofta bli mer flexibel och nyanserad.<sup>15</sup> För att nämna några negativa sidor med personlig intervju kan nämnas att den är relativt tidskrävande och att det kan vara svårt att hitta respondenter

---

<sup>12</sup> Bell J., Introduktion till forskningsmetodik 3:e uppl., s. 13, 120f

<sup>13</sup> Ejvegård R., Vetenskaplig metod 2:a uppl., s. 15-16

<sup>14</sup> Halvorsen K., Samhällsvetenskaplig metod, s. 100

<sup>15</sup> Eriksson L-T., Att utreda forska och rapportera, s. 85

som är villiga att ta sig tid för intervjun.<sup>16</sup> För att inte intervjun skall färgas av intervjuaren måste denne agera opartiskt samtidigt som frågorna måste ställas på ett icke ledande sätt, detta för att intervjun skall avspegla respondentens tankar och inte intervjuarens.<sup>17</sup> Vi valde att använda oss utav personliga intervjuer då vi ansåg att det var mest lämpligt för att få svar på vår frågeställning. Intervjuerna genomfördes i Gävle samt Stockholm och spelades in med bandspelare för att underlätta och för att säkerställa att ingen information gick förlorad. Vi lät även revisorerna vara anonyma för att inte riskera att deras svar blev återhållsamma eller inte speglade deras verkliga åsikter.

## **2.5 Validitet**

Validitet är ett mått på om en viss fråga mäter eller beskriver det man vill att den skall mäta eller beskriva.<sup>18</sup> Man bör skilja mellan de två aspekter som är inre och yttre validitet. Den inre validiteten avser överensstämmelsen mellan ett visst begrepp och den mätbara definitionen av det. Således kan man undersöka den inre validiteten utan att samla in faktauppgifter. Den yttre validiteten har att göra med överensstämmelsen mellan det mätvärde man får när man använder en operationell definition och verkligheten.<sup>19</sup>

Validiteten i vårt arbete kan anses vara hög då alla begrepp vi använt oss utav i uppsatsen är tydligt definierade och svåra att missförstå.

## **2.6 Reliabilitet**

Med reliabilitet menas att ett mätinstrument skall ge tillförlitliga och stabila resultat. En metod eller ett angreppssätt har alltså hög reliabilitet om utslaget blir detsamma vid olika undersökningstillfällen under i övrigt lika omständigheter.<sup>20</sup> Reliabiliteten i vårt arbete kan sägas vara relativt låg, då resultatet av den empiriska undersökningen skiftar från fall till fall.

## **2.7 Källkritik**

Syftet med källkritik är att beskriva hur pass relevanta använda källor är i relation till det undersökta ämnet och om de ger svar på frågeställningen.<sup>21</sup>

För att bedöma olika källors relevans kan man använda sig utav källkritiska kriterier där de viktigaste är:<sup>22</sup>

- Samtidskrav – huruvida författaren av källan skrivit ner källans innehåll direkt eller ej.
- Tendenskritik – besvarar frågor om vilka egna intressen uppgiftslämnare kan ses ha.

---

<sup>16</sup> Ibid.

<sup>17</sup> Ejvegård R., Vetenskaplig metod, s. 49

<sup>18</sup> Bell J., Introduktion till forskningsmetodik 3:e uppl., s. 90

<sup>19</sup> Eriksson L-T., Att utreda forska och rapportera, s. 38-39

<sup>20</sup> Bell J., Introduktion till forskningsmetodik 3:e uppl., s. 89

<sup>21</sup> Eriksson L-T., Att utreda forska och rapportera, s. 150

<sup>22</sup> Ibid. s. 151

- Beroendekritik – kontrollerar huruvida källorna är beroende av varandra eller ej.
- Äkthet – I vissa fall kan källans äkthet behöva kontrolleras.

Eftersom vi i detta arbete nästan uteslutande har använt oss utav källor från FAR eller litteratur som bygger på lagens förarbeten, anser vi att de håller hög trovärdighet och uppfyller samtliga ovan nämnda kriterier.

I vår insamling av empirin, i form utav intervjuer, bestämde vi oss för att låta revisorerna vara anonyma då vi tror att det kan ge mer uppriktiga svar på frågorna då de kan ses som ett känsligt ämne. Intervjuerna spelades in med bandspelare vilket vi ansåg vara lämpligast för att ej gå miste om någon information, men inser samtidigt att detta kan leda till mer återhållsamma svar från respondenten. Vi tycker oss heller inte kunna dra några generella slutsatser då vi haft svårt att få revisorer att avvara tid för ett möte på grund av tidsbrist, och därmed inte fått till lika många intervjuer som vi initialt önskade.

## 3 Teori

*Vi har i detta teorikapitel valt att beskriva revision med tyngdpunkt på oberoende, och utifrån det beskriva analysmodellens funktion.*

### 3.1 Revision

Ordet revision kommer från det latinska ordet *revidere*, vilket betyder *att se tillbaka*.<sup>23</sup> Revision innebär att en godkänd eller auktoriserad revisor med en professionellt skeptisk inställning planerar, granskar och bedömer årsredovisningen, bokföringen samt VD's och företagsledningens förvaltning av bolaget.<sup>24</sup> Denna granskning skall sedan utmynna i en revisionsberättelse där revisorn uttalar sig dels om huruvida årsredovisningen har upprättats enligt ÅRL och därmed ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning, i enlighet med god redovisningssed i Sverige, och dels om huruvida VD och företagsledningen ska beviljas ansvarsfrihet eller ej.<sup>25</sup> Denna revisionsberättelse skall sedan överlämnas till bolagets styrelse senast 3 veckor innan bolagsstämman äger rum, enligt föreskrifterna i ÅRL 10 kap. 27§.

En viktig förutsättning för att näringslivet ska kunna fungera på ett effektivt sätt är att olika intressenter kan lita på den finansiella information bolaget lämnar ut. Revisorns jobb är således att säkerställa detta genom att kontrollera och granska informationen.<sup>26</sup> Revisorer har följaktligen ett förtroendeuppdrag, och det är därför en nödvändighet att bolagets olika intressenter har fullt förtroende för revisorn som utför granskningen.<sup>27</sup> För att inge omvärlden ett sådant förtroende krävs det att revisorn uppfyller grundkraven som kompetens, oberoende och tystnadsplikt.<sup>28</sup>

### 3.2 Kompetens

För att revisorn skall kunna utföra sina arbetsuppgifter samt att inge det förtroende som krävs är det en förutsättning att revisorn besitter en hög kompetens. Detta säkerställs genom en kvalificerad grund- och basutbildning och fortlöpande vidareutbildning samt genom relevant erfarenhet av arbete inom revision. I Aktiebolagslagens 10 kap. 11§ stadgas det att endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i ett aktiebolag. Vidare stadgas att revisorn skall ha den insikt och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.<sup>29</sup>

---

<sup>23</sup> Moberg Krister, Bolagsrevisorn, s. 30

<sup>24</sup> FARs, Revision – En praktisk beskrivning, s. 19

<sup>25</sup> Johansson Sven-Erik, Uppdrag revision, s. 16

<sup>26</sup> Moberg Krister, Bolagsrevisorn, s. 31

<sup>27</sup> Cassel, Filip, Den reviderade revisorsrollen, s 118

<sup>28</sup> [http://www.farsrs.se/portal/page?\\_pageid=33.38330&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33.38330&_dad=portal&_schema=PORTAL) 2007-12-11

<sup>29</sup> Aktiebolagslag (1975:1385) 10 kap. 11§

### 3.3 Oberoendet

Oberoendet är, tillsammans med revisorns yrkeskompetens, grundläggande för att kunna säkerställa revisionens kvalitet av den finansiella informationen.<sup>30</sup>

Revisorns oberoende skall vara såväl faktiskt som syndbart. Med *faktiskt* oberoende menas att revisorns moral och heder inte får påverkas av dennes inställning och attityd till uppdraget. Utifrån detta är det svårt att reglera det faktiska oberoendet, men det är möjligt att utforma det regelverk som revisorn måste följa så att det tillåter revisorn att vara oberoende om denne så önskar, det vill säga att regleringen skall göra det möjligt för revisorn att identifiera oberoendehot och agera för att neutralisera dessa.<sup>31</sup>

Det *synliga* oberoendet syftar till att revisorn skall uppfattas som oberoende av de utomstående intressenterna, genom deras uppfattning av omständigheter som skulle kunna påverka oberoendet. Detta skulle alltså kunna beskrivas som intressenternas bedömning av revisorns oberoende och detta är inget som revisorn själv kan ta ställning till, vilket skiljer det synliga mot det faktiska oberoendet.<sup>32</sup>

### 3.4 Tystnadsplikt

Alla revisorer har tystnadsplikt enligt 26§ Revisorslagen, vilket innebär att det som revisorn får veta i sitt arbete med klienten inte får föras vidare, utan det är endast det som denne skriver i revisionsberättelsen som kommer till utomståendes kännedom. För att kunna utföra revisionen behöver revisorn en stor mängd information om företaget han granskar och klienten måste därför kunna känna att det inte finns någon som helst risk att informationen sprids vidare. Om tystnadsplikten inte fanns skulle det kunna leda till att revisorn inte fick ta del av de nödvändiga upplysningar om företaget som är väsentliga för att kunna utföra granskningen.<sup>33</sup>

### 3.5 God revisionssed

Enligt Aktiebolagslagen skall revisionen av ett bolag vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.<sup>34</sup> Exakt vad god revisionssed innebär är inte lagstadgat då en uppräkningslista av vad revisionen skall innehålla inte skulle kunna göras tillräckligt omfattande, och därmed få en negativ effekt.<sup>35</sup> Enkelt uttryckt innebär detta att revisorn skall besitta relevant kunskap, erfarenhet samt ha ett professionellt omdöme i revideringen av bolaget.<sup>36</sup>

---

<sup>30</sup> Moberg Krister, Bolagsrevisorn, s. 79

<sup>31</sup> Diamant Adam, Revisors oberoende, s. 164-165

<sup>32</sup> Ibid. s. 164-167

<sup>33</sup> FARs, Revision – En praktisk beskrivning, s. 119

<sup>34</sup> Aktiebolagslag (1975:1385) 10 kap. 3§ 1st.

<sup>35</sup> Moberg Krister, Bolagsrevisorn, s. 33

<sup>36</sup> FARs, Revision – En praktisk beskrivning, s. 24

### 3.6 Revision - i vilkas intresse

Man kan säga att revision ligger i allmänhetens intresse. Såväl ägares som intressenters, exempelvis kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda samt stat och kommun har stor nytta av revisionen, på ett indirekt- eller direkt sätt. Detta eftersom om det inte fanns revisorer som utförde dessa granskningar skulle var och en av alla intressenter vara tvungna att göra sina egna kontroller för att säkerställa tillförlitligheten bakom den finansiella informationen som bolaget offentliggör.<sup>37</sup>

*Ägarna* i större företag har oftast större nytta av att revisionen utförs, eftersom de inte har någon egen insyn i företaget och därför måste lita till den information som företagsledningen presenterar. Då både gamla och nya ägare baserar sina beslut om sitt ägande på denna information, är det avgörande att den är korrekt och rättvisande. Mindre företag skiljer sig på så sätt att ägarna ofta har full insyn i verksamheten och ofta själva sitter med i styrelsen.<sup>38</sup>

*Banker* och andra kreditgivare måste kunna förlita sig på den finansiella informationen som ett bolag lämnar ifrån sig för att kunna göra en korrekt bedömning om huruvida bolaget kommer att kunna betala tillbaka sina lån. Revisionen bidrar till att denna bedömning blir lättare att utföra.<sup>39</sup>

*Leverantörer* till företag måste kunna förlita sig på den finansiella informationen kunden lämnar för att kunna avgöra om de vågar leverera varor/tjänster samt lämna kredit. Informationen hämtas ofta från kreditupplysningsföretag som bl.a. tillhandahåller namn på revisorerna samt uppgifter om huruvida revisionsberättelsen under de senaste åren innehållit anmärkningar eller andra upplysningar.<sup>40</sup>

*Kundernas* nytta av revisionen består främst i att kunna bedöma om företaget i framtiden kan förväntas fortsätta sköta sina leveranser och andra åtaganden.<sup>41</sup>

*Anställda* i bolaget har ett stort intresse i att informationen är korrekt då de på ett personligt plan är beroende av bolagets framtid.<sup>42</sup>

*Företagsledningens* nytta består till stor del av det som framkommer av revisorns bedömningar och synpunkter, då revisorn ofta fungerar som rådgivare och kan ge en ”*second opinion*” gällande ekonomiska beslut och dylikt.<sup>43</sup>

---

<sup>37</sup> FARs, Revision – En praktisk beskrivning, s. 20

<sup>38</sup> Ibid.

<sup>39</sup> Ibid.

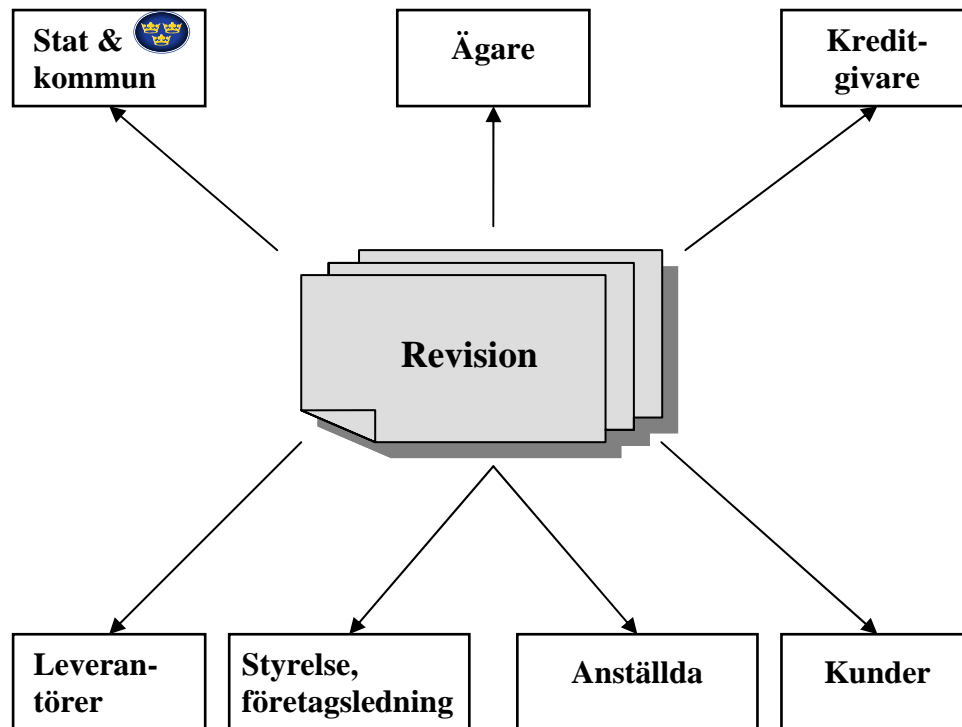
<sup>40</sup> Ibid.

<sup>41</sup> FARs, Revision – En praktisk beskrivning, s. 21

<sup>42</sup> Ibid.

<sup>43</sup> Ibid.

*Stat och kommun* är beroende av att få in korrekt finansiell information eftersom skatter och andra avgifter grundas på dessa uppgifter. Att en kvalificerad revisor granskar den information som företagen lämnar in är extra viktigt då staten har lämnat över ansvaret på företagen att själva redovisa sina skatter och avgifter. Det är även viktigt då stat och kommun bistår med bidrag, och därmed måste kunna bedöma om verksamheten har rätt till dessa.<sup>44</sup>



Källa: Egen konstruktion

### 3.7 Jävsregler

Bestämmelserna om jäv för bolagsrevisorer påträffas i 10 kap. 16§ Aktiebolagslagen. Dessa bestämmelser reglerar ett antal situationer där det kan förmodas att revisorn kan komma att hamna i en beroendeställning till klienten. De situationer som tas upp anses vara av så allvarlig art att de inte går att vidta några motåtgärder för att stävja dessa hot. Situationerna där revisorn kan anses vara jävig är följande:<sup>45</sup>

- Äger aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern.
- Är ledamot i styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll där utöver.
- Är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroendeställning till bolaget eller någon som avses under punkt 2.

<sup>44</sup> FARs, Revision – En praktisk beskrivning, s. 21

<sup>45</sup> Diamant Adam, Revisors oberoende, s. 280

- Är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll därutöver.
- Är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under punkt 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
- Står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

Föreligger någon eller några av dessa nämnda omständigheter, är revisorn tvungen att avböja eller avsäga sig uppdraget.

### **3.8 Gamla revisorslagen**

Den gamla revisorslagen som trädde i kraft den 1 juli 1995 och gällde t.o.m. den 31 december 2001, grundades på de så kallade förbudskatalogerna. Dessa tvingade revisorn att avböja eller avsäga sig uppdrag om det kunde anses föreligga omständigheter som skulle kunna rubba revisorns självständighet eller oberoende. I 14§ fastslogs att en revisor skulle utföra sina uppdrag med omsorg enligt god revisorssed samt följa gällande jävsbestämmelser. I paragrafens andra stycke fastslogs vidare att i de fall där det fanns särskilda omständigheter som kunde rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet vid sidan av gällande jävsbestämmelser, var revisorn tvungen att avböja eller avsäga sig uppdraget.<sup>46</sup> Det fanns däremot ingen motsvarighet till den 21§ i den nya revisorslagen, vilken gör det möjligt för en revisor att bryta presumtionen genom att vidta nödvändiga motåtgärder.

### **3.9 Nya revisorslagen**

Den nya revisorslagen trädde i kraft den 1 januari 2002 och kom till efter den ökade uppmärksamheten kring revision och revisorers opartiskhet och självständighet efter diverse företagsskandaler, främst med tanke på Enronaffären år 2001.<sup>47</sup>

Vid utformningen utav den nya lagen var den centrala frågeställningen huruvida man skulle kunna förena revisorsfunktionen med rådgivningsfunktionen till samma klient. Den största förändringen i och med den nya lagen, gällande revisorns oberoende, var införandet av analysmodellen som återfinns i den 21§ RL och som så långt som möjligt ska garantera revisorn en synbar opartiskhet och självständighet.<sup>48</sup>

Syftet med analysmodellen var således att ge en ökad trovärdighet åt den finansiella informationen som offentliggörs, genom att säkerställa att revisorerna utför sina uppdrag med opartiskhet och självständighet, samt är objektiva i sina ställningstaganden.<sup>49</sup>

<sup>46</sup> Balans, nr. 10 2003, Engerstedt & Strömqvist, ”En jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler”

<sup>47</sup> Ibid.

<sup>48</sup> Moberg Krister, Bolagsrevisorn, s. 93

<sup>49</sup> FARs samlingsvolym s. 225



## 3.10 Analysmodellen

### 3.10.1 Egenintressehot

Med egenintressehot menas att revisorn eller någon annan person i den revisionsgrupp där revisorn är verksam har ekonomiska intressen, såväl direkta som indirekta, i revisionsklientens verksamhet. Ett ekonomiskt intresse föreligger exempelvis om revisorn har affärsmässiga band med revisionsklienten utöver vad revisionsuppdraget innefattar och om dessa band är av större art. Detta kan leda till att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet rubbas.<sup>50</sup>

Förtroendet kan även rubbas om revisorn till följd av fristående rådgivning erhåller inkomster som kan anses vara av betydande storlek i förhållande till revisorns eller revisionsbyråns totala inkomster.<sup>51</sup>

Det blir även svårt för revisorn att upprätta ett förtroende för sin egen opartiskhet och osjälvständighet om förhållandet är sådant att revisorn och revisionsklienten deltar i samma projekt eller gemensamma investeringar. Detsamma gäller när någon närstående till revisorn har ett ekonomiskt intresse av betydande storlek i revisionsklientens verksamhet. Lån till revisionsklienten samt att gå i borgen för dennes lån utgör även detta en situation där egenintresse kan föreligga.<sup>52</sup>

Om det arvode som revisorn erhåller är baserat på revisionsklientens resultat föreligger ett egenintressehot, detsamma gäller om revisorn eller någon person i dennes närhet har planer på eller fått erbjudande om att ta anställning hos revisionsklienten.<sup>53</sup>

Indirekt kan även egenintressehot föreligga om revisorn eller någon i dennes närhet har ekonomiska intressen i ett företag som äger andelar av revisionsklienten eller i ett bolag som kontrolleras av denne, dvs. ett koncernförhållande.<sup>54</sup>

### 3.10.2 Självgranskningshot

Ett självgranskningshot kan föreligga när den som skall utföra granskningen i ett annat sammanhang redan tagit ställning till de förhållanden som skall granskas. Det kan till exempel röra sig om att revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen vid sidan av revisionsuppdraget har lämnat råd eller upplysningar i en fråga som revisorn under revisionsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till. Upphov till självgranskningshot kan även bli aktuellt då revisorn lämnar upplysningar om gällande regler och rekommendationer, samt svarar på frågor om hur dessa regler skall tillämpas i en verklig situation.<sup>55</sup>

---

<sup>50</sup> FARs samlingsvolym, s. 234

<sup>51</sup> Moberg Krister, Bolagsrevisorn, s. 95

<sup>52</sup> Ibid.

<sup>53</sup> FARs samlingsvolym, s. 234

<sup>54</sup> Ibid.

<sup>55</sup> Ibid. s. 235

En del av problematiken finns invävd i revisionens upplägg, då revisorn under sitt revisionsuppdrag kan komma att behöva granska sina egna tidigare granskningsinsatser. Detta blir till exempel aktuellt om revisorn upptäcker ett fel i en årsredovisning som han eller hon redan granskat i samband med föregående räkenskapsårs årsredovisning. Med anledning av detta är det därför inte möjligt att upprätthålla ett krav på att revisorn helt skall undvika att granska sina tidigare genomförda arbetsinsatser. Oberoendehotet blir dock inte relevant förens återgranskningen sker, och detta påverkar revisorns möjlighet att genomföra granskningen på ett korrekt sätt.<sup>56</sup>

### 3.10.3 Partställningshot

Partställningshot syftar till att förtroendet för revisorns opartiskhet kan rubbas då revisorn eller någon annan inom revisionsgruppen tagit ställning för eller emot revisionsklienten i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder oenighet. Ett exempel på detta kan tänkas vara om revisorn företräder sin revisionsklient i skatteprocesser, vid förhandlingar av förvärv eller försäljning av redovisade tillgångar. Revisorn har dock möjlighet att ge sin klient råd hur denne skall kunna lägga upp sin argumentering i en process.<sup>57</sup>

### 3.10.4 Vänskapshot

Förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet kan ifrågasättas om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har nära personliga band till revisionsklienten. Detta eftersom det finns en risk att revisorn ej kan utföra granskningen på ett objektivt sätt då vänskapsbanden kan stå ivägen för detta.<sup>58</sup> Problematiken återfinns oftast i revisorns relation till mindre bolag, där nära sociala band lättare knyts an mellan revisor och klient. Men det behöver inte alltid nödvändigtvis vara något negativt, då det kan leda till ett effektivare informationsutbyte mellan parterna.<sup>59</sup>

### 3.10.5 Skrämselhot

Denna form av hot som kan rubba revisorns opartiskhet och självständighet avser hot och påtryckningar från revisionsklienten eller annan intressent som syftar till att inge revisorn obehag om denne inte gör som klienten önskar.<sup>60</sup>

---

<sup>56</sup> Diamant Adam, Revisors oberoende, s. 187-188

<sup>57</sup> FARs samlingsvolym, s. 235

<sup>58</sup> Ibid.

<sup>59</sup> Balans, nr. 11 2003, "Några frågor om revision"

<sup>60</sup> Moberg Krister, Bolagsrevisorn, s. 97

### 3.10.6 Generalklausul

Då man inte ansett att man fullt ut kan beskriva alla de olika situationer där det kan antas föreligga en risk att förtroendet för revisorn rubbas, införde man även en generalklausul. Denna klausul innebär att revisorn är tvungen att avböja eller avsäga sig uppdraget även om något av ovan nämnda hot inte föreligger, om det existerar andra förhållanden som är av sådan karaktär att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.<sup>61</sup>

### 3.11 Motåtgärder för att bryta presumtionen

Genom att revisorn kan vidta motåtgärder som gör att uppdraget kan genomföras utan att det finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, medför att denne inte är tvungen att avböja eller avsäga sig uppdraget. Vilken eller vilka åtgärder som måste vidtas för att bryta presumtionen i ett specifikt fall beror på hur allvarligt hotet är, vilket får bedömas från fall till fall. Det har heller inte varit möjligt för lagstiftarna att uttömmande ange vilken åtgärd som är lämpligast i de olika fallen, utan det måste prövas inom ramen för de normer som utvecklats genom revisorsorganisationernas uttalanden och slutligen bestäms av Revisorsnämndens praxis och domstolarnas avgöranden. Men generellt kan man säga att ju starkare hotet är desto kraftigare motåtgärder krävs för att säkerställa oberoendet. Vissa hot kan dock ej neutraliseras med motåtgärder då de är av allt för betydande art, såsom mera betydelsefulla ekonomiska intressen.<sup>62</sup>

#### 3.11.1 Informativa åtgärder

När det rör sig om självgranskningshot, som ofta anses vara av enklare karaktär, är det ofta tillräckligt att endast vidta informativa åtgärder vilket innebär att revisorn särskilt redogör för sitt ställningstagande i den aktuella frågan, samt skälen för det.<sup>63</sup>

#### 3.11.2 Byråinterna åtgärder

I de fall där risken att oberoendet rubbas är större, men fortfarande anses som mindre allvarliga kan man neutralisera risken genom att vidta byråinterna åtgärder, såsom väl fungerande kvalitetssäkringssystem. Det kan även vara nödvändigt att dra tydliga gränser mellan företag inom revisionsgruppen och mellan olika verksamhetsgrenar i respektive företag för att på så sätt minska risken att revisorn kan påverkas av andra inom revisionsgruppen. Risken för att revisorns förtroende rubbas kan även neutraliseras genom att någon annan revisor inom samma revisionsbyrå lämnar en så kallad ”*second opinion*”.<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> FARs samlingsvolym, s. 236

<sup>62</sup> FARs samlingsvolym, s. 236 - 237

<sup>63</sup> FARs samlingsvolym, s.237

<sup>64</sup> Ibid.

### 3.11.3 Externa åtgärder

I de fall det rör sig om fristående rådgivning av någon inom revisionsgruppen till revisionsklienten som är av väsentlig betydelse för dennes ställning och resultat, anses de inte vara tillräckligt att vidta interna åtgärder, utan man måste använda sig utav externa motåtgärder. Åtgärder som kan bli aktuella i sådana fall kan vara att revisorn rådgör med en kollega utanför revisionsgruppen eller att konsultera sin branschorganisation för att neutralisera förtroendehotet.<sup>65</sup>

I vissa fall föreligger dock sådana kraftiga hot mot opartiskheten och självständigheten att det inte är möjligt för revisorn att med hjälp av motåtgärder kunna bryta presumtionen. Detta kräver att revisorn avböjer eller avsäger sig uppdraget.

### 3.11.4 Ansökan om förhandsbesked

I de fall då det finns förtroenderubbande omständigheter som hindrar revisorn från att acceptera eller behålla revisionsuppdraget har revisorn möjlighet att ansöka om förhandsbesked hos Revisorsnämnden. I förhandsbeskedet kan RN uttala sig om exempelvis hur ett visst uppdrag kan utgöra ett hot mot oberoendet och självständigheten, samt huruvida en viss motåtgärd är tillräcklig för att neutralisera hotet. När beslutet är bedömt och godkänt av RN är det bindande, så länge förutsättningarna för beslutet är detsamma.<sup>66</sup>

### 3.11.5 Krav på dokumentation

Revisorslagen innehåller krav på att oberoendeanalysen inför varje uppdrag dokumenteras och arkiveras. Detta finns lagstadgat i 24§ revisorslagen och möjliggör för tillsynsmyndigheter att i efterhand kontrollera att revisorn iakttagit sina skyldigheter i enlighet med analysmodellen. Följande upplysningar bör dokumentationen innehålla:

- Varje förhållande av betydelse för tillämpligheten av analysmodellen.
- Vilka förtroenderubbande omständigheter som har identifierats.
- Vilka åtgärder som har vidtagits för att undanröja eller neutralisera eventuella förtroendehot.<sup>67</sup>

Skyldigheten att dokumentera gäller för uppdrag såväl inom som utanför revisionsverksamheten som revisorn utfört för revisionsklienten, förutsatt att detta krävs för att ligga till grund för bedömning av revisorns oberoende och självständighet. Undantag för dokumentationsskyldigheten förekommer främst när det rör sig om enklare slag av rådgivningsverksamhet, vilket fastslås av regeringen eller annan utsedd myndighet av denne. Dokumentationen skall ske kontinuerligt så länge uppdraget fortskrider och måste vara färdigställt senast då revisorn avger sitt utlåtande som revisionsverksamheten kräver.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> Moberg Krister, Bolagsrevisorn, s. 101-102

<sup>66</sup> FARs samlingsvolym, s. 238

<sup>67</sup> Moberg Krister, Bolagsrevisorn, s. 102

## 4 Empiri

*I detta kapitel har vi redogjort för vad vi fått in för tankar och åsikter via intervjuer om analysmodellen och förtroendet för revisorer. Vi har utfört tre intervjuer med en godkänd och två auktoriserade revisorer från byråerna Lindebergs Grant Thornton och Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Gävle samt Handenrevisorerna AB i Stockholm.*

*Vi har valt att låta respondenterna vara anonyma då ämnet kan anses vara känsligt och därmed valt att benämna dem med bokstäverna A, B och C.*

### 4.1 Personliga intervjuer

#### Fråga 1. Antal verksamma år inom revisionsyrket?

Revisor A från Grant Thornton har varit verksam inom yrket i 30 år.

Revisor B från Öhrlings PricewaterhouseCoopers har varit verksam inom yrket i 20 år.

Revisor C från Handenrevisorerna AB har varit verksam inom yrket i 15 år.

#### Fråga 2. Är Ni godkänd eller auktoriserad revisor?

Revisor A, är man och auktoriserad sedan 25 år tillbaka.

Revisor B, är kvinna och auktoriserad samt delägare i byrån.

Revisor C, är man och godkänd revisor sedan 11 år tillbaka.

#### Fråga 3. Vad anser Ni om analysmodellen? Vilka fördelar respektive nackdelar ser Ni?

Revisor A anser att analysmodellen är ”lite löjlig” eftersom man fyller i den själv. ”Man tycker själv att man är perfekt och oberoende, men det är man ju inte.” Han anser att någon annan borde utföra granskningen. Det går för lätt att bara ”kryssa sig förbi hoten” för att det skall finnas som ett dokument. Han anser att modellen inte fyller någon som helst funktion för små företag (färre än 50 anställda), han pekar mycket på prispressen som blir ett hot mot oberoendet, eftersom klienterna kan ställa krav på revisorn för annars hotar de att lämna byrån och gå till konkurrenten. Kunden har fått makten och därmed är man inte oberoende. ”Man är rädd att mista kunden, då börjar revisorerna krypa för kunderna”, detta gäller bara småföretagen, inte de större där granskningen är mycket hårdare och fusk skulle upptäckas. Han kommer även in på att revisorn borde utses på en begränsad tidsperiod av en oberoende tredje part, t.ex. en myndighet, vilket skulle leda till ett verkligt oberoende.

Revisor B menar att fördelen med modellen är just det att det är en analysmodell och ett ramverk som ger revisorn större valmöjligheter att ta sig an revisionsuppdrag då det går att

---

<sup>68</sup> Moberg Krister, Bolagsrevisorn, s. 103

föra en argumentation för att bryta presumtionen. Detta anser revisor B vara en stor fördel jämfört med de tidigare förbudskatalogerna som gjorde det omöjligt att acceptera vissa uppdrag om särskilda omständigheter förelåg. En nackdel som revisor B ser med analysmodellen är att man inte kan vara helt säker på att analysen är fullständigt trovärdig och detta kan skapa en viss osäkerhet.

Revisor C anser att den största fördelen med analysmodellen är möjligheten att kunna åta sig uppdrag som de tidigare förbudskatalogerna gjorde omöjligt, då analysmodellen tillåter mer nyanserade bedömningar som bättre går att anpassa från fall till fall. En nackdel skulle kunna vara att det föreligger en problematik då revisorerna bedömer sitt eget oberoende, men nämner samtidigt att det skulle vara svårt och kostsamt att överlåta den bedömningen till en utomstående.

#### **Fråga 4. Hur genomfördes införandet av analysmodellen på er byrå? Får nyanställda någon utbildning i hur analysmodellen skall tillämpas?**

I huvudsak anser revisor A att man tagit del av FAR srs anvisningar och rekommendationer.

Införandet av analysmodellen på byrån där revisor B är anställd skedde genom omfattande utbildningsaktiviteter. De har även återkommande informationstillfällen för att alla skall hållas uppdaterade i ämnet.

Revisor C berättar att vid införandet av analysmodellen fick samtliga på byrån information om hur den skulle tillämpas och viss uppföljning har gjorts. Samtliga nyanställda blir utbildade i hur bedömningen skall utföras enligt byråns rutiner.

#### **Fråga 5. Upplever Ni att allmänhetens/intressenternas förtroende för den finansiella informationen har ökat efter analysmodellens införande?**

Revisor A tror att för de mindre bolagens intressenter har analysmodellens införande inte lett till att förtroendet ökat nämnvärt, men i de större företagen tror han att modellen har betydligt större verkan.

Revisor B tror inte att allmänhetens/intressenternas förtroende för den finansiella informationen har ökat till följd av införandet av analysmodellen, utan menar att förtroendet för den finansiella informationen var hög redan innan den nya revisorslagen. Har analysmodellen medfört ett ökat förtroende skulle det i sådana fall gälla de stora börsnoterade bolagen.

Revisor C som är verksam på en mindre byrå tror inte att intressenternas förtroende för hans klienter har påverkats märkbart efter analysmodellens införande då de antagligen inte har någon större vetskap om modellens existens. Men han tror att de större bolagens intressenters förtroende kan ha påverkats positivt.

### **Fråga 6. Är det som revisor svårt att bedöma var gränserna går för oberoendehot?**

Revisor A anser det väldigt svårt att bedöma var gränsen för oberoendehot skall dras ”*vad är ett hot va...?*” Det är mycket förtäckta hot anser han, i form av att kunden antyder att denne byter byrå om inte revisorn utför revisionen efter dennes önskemål.

Revisor B anser att det i vissa fall kan vara lätt att bedöma var gränserna går, då det helt enkelt inte föreligger något hot, medan det i andra fall kan vara betydligt svårare att göra bedömningen.

I de småbolag som revisor C reviderar berättar han att det kan vara svårt att bedöma vart vissa gränser skall dras, tex. när det gäller vänskapshot, då många småföretagare ser det som naturligt att ha en nära relation till sin revisor än hos de större bolagen.

### **Fråga 7. Har införandet av analysmodellen lett till att ni kan acceptera fler eller färre uppdrag?**

Revisor A ”*Nej nej.. ifyllandet av blanketten har blivit slentrian..*”, ”*man kan ju sitta och grubbla sig till förbannelse, men det måste ju gå fort det där.*” Detta tror revisor A är genomgående för hela branschen.

Revisor B anser att det blivit lättare att acceptera uppdrag efter analysmodellens införande då det nu finns möjlighet att vidta åtgärder för att bryta presumtionen.

Revisor C menar att eftersom analysmodellen tillåter mer nyanserade bedömningar har det blivit lättare att acceptera uppdrag som tidigare inte varit möjligt.

### **Fråga 8. Vilket är det vanligaste hotet mot oberoendet, och vilken är er motåtgärd?**

Revisor A anser det vara att klienten hotar att lämna byrån om den inte får sin vilja igenom. Även vänskapshot tror han är ganska vanligt, speciellt inom småföretagen, då det nästan är ett måste att ha en god/vänskaplig relation till klienten.

Det vanligaste hotet mot oberoendet är självgranskningshotet enligt revisor B. Detta gäller främst de mindre bolagen då dessa ofta använder revisorn som ett ”*bollplank*” då de inte har så många andra att vända sig till i frågor kring verksamheten.

Vänskapshot anser revisor C vara det vanligaste hotet mot oberoendet. Detta tror revisor C är generellt för byråer med små klienter då de ofta har en mer personlig relation.

### **Fråga 9. Tycker Ni att införandet av analysmodellen har medfört väsentliga förändringar i ditt tillvägagångssätt vid val av revisionsuppdrag?**

Revisor A tycker inte att modellen medfört några större förändringar vid val av revisionsuppdrag.

Revisor B tycker att det förändrats i positiv bemärkelse, även om förändringarna inte är av väsentlig art.

Revisor C tycker inte att modellens införande har lett till några väsentliga förändringar.

**Fråga 10. Anser Ni att det skulle behövas ytterligare regleringar för att säkerställa revisorns oberoende, eller är analysmodellen tillräcklig?**

Revisor A kommer åter igen in på att det skulle vara en tredje part som utser revisorn åt bolaget, och inte styrelsen som det är idag. Då skulle de inte kunna utöva påtryckningar på samma sätt. Men han tycker dock att det är bra att man måste uppge sina skäl till att man byter revisor.

Revisor B anser att analysmodellen är fullt tillräcklig, och att ytterligare reglering skulle leda till en tillbakagång till de gamla förbudskatalogerna. Vidare anser revisor B att kvalitén för kunderna skulle kunna försämrats vid ytterligare inskränkningar då revisorn inte skulle kunna hjälpa till med uppgifter som egentligen inte påverkar oberoendet.

Revisor C tycker att analysmodellen är fullt tillräcklig och att ytterligare reglering bara skulle komplicera arbetet och göra revisionen dyrare för klienten.



## 5 Analys

*I detta kapitel kommer vi att ställa den information vi fick fram av våra empiriska undersökningar mot de teoretiska studier vi gjort inom ämnet genom att analysera materialet.*

Analysmodellen togs fram i syfte att öka förtroendet för den finansiella informationen samt att säkerställa att revisorn är självständig och opartisk så långt det är möjligt genom att revisorernas oberoende prövas inför varje nytt uppdrag. När vi sammanställde det material vi fått fram under våra intervjuer märkte vi att samtliga revisorer var överens om att analysmodellen inte har haft någon större inverkan på intressenternas förtroende för den finansiella informationen när det gäller småföretag. Däremot var alla överens om att införandet av analysmodellen troligen lett till att förtroendet från intressenter och allmänheten ökat för de större och börsnoterade bolagen. Revisor B tillade dock att hon trodde att förtroendet för revisorernas arbete över lag ansågs pålitligt redan innan modellens införande.

Analysmodellen är utformad så att den enskilda revisorn bedömer sitt eget oberoende inför varje nytt revisionsuppdrag. Detta sker genom att revisorn tar ställning till om något oberoendehot föreligger med hjälp av de fem kontrollpunkterna som är egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskapshot samt skrämshot. När vi frågade revisorerna vad de tycker om analysmodellens utformning får vi skiftande svar. Revisor A verkar inte tycka att modellen uppfyller sin funktion eftersom den enskilde revisorn själv gör bedömningen. Han pekar på att om bedömningen gjordes av en tredje part så skulle den bli mer effektiv, men som det är i dagsläget berättar han att man bara ”*kryssar sig förbi hoten*”, något som han tror vara generellt för hela revisorskåren. De andra två revisorerna är mer positivt inställda till modellen, de anser att den medfört ett mer nyanserat bedömnings sätt av oberoendet och gjort det möjligt att åta sig fler uppdrag än med de gamla förbudskatalogerna.

FAR srs har valt att inte exakt beskriva var gränsen för ett hot skall dras, och vilka motåtgärder som skall vidtas i specifika fall, eftersom det skulle leda till en mindre nyanserad bedömning av hoten och möjliga motåtgärder. Det är därför upp till domstolarna att avgöra om bedömningen är korrekt från fall till fall. Samtliga av våra intervjuade revisorer anser att det kan vara svårt att bedöma vart gränsen för ett hot går. Revisor B menar på att man aldrig kan vara helt säker på att sin bedömning av oberoendet är helt korrekt vilket kan skapa en viss osäkerhet.

Den mer nyanserade bedömningen som analysmodellen tillåter tycker två av våra intervjuade revisorer har lett till att man lättare kan åta sig ett uppdrag, eftersom det nu går att vidta motåtgärder för att bryta presumtionen, något som tidigare inte var möjligt. Revisor A tycker däremot att det inte har lett till att man åtar sig fler uppdrag, då han anser att analysmodellen är verkningslös och tycker att han kunde åta sig lika många uppdrag innan den nya lagen trädde i kraft.

På frågan om vilket som är det mest förekommande hotet mot revisorns oberoende svarar revisor A och C att vänskapshot är det vanligaste, speciellt vid revisionsuppdrag av mindre bolag. Revisor B anser istället att självgranskningshot är det vanligast förekommande hotet mot oberoende.

Revisor A är ensam om att tycka att ytterligare reglering skulle behövas, han anser att oberoendet bättre skulle säkerställas om bolagets revisor utsågs av en tredje part. De övriga två anser dock att ytterligare reglering inte är nödvändigt. Vid val av revisionsuppdrag är samtliga revisorer överens om att ingen väsentlig förändring skett till följd av analysmodellens införande.

## 6 Slutsats

*I detta avslutande kapitel redogör vi för de slutsatser vi tycker oss kunna dra utifrån den information vi samlat in genom intervjuer samt litteraturstudier.*

Förtroendet för revisorerna grundas på att de utför sitt arbete på ett självständigt och opartiskt tillvägagångssätt. I syfte att säkerställa detta infördes analysmodellen i och med den nya revisorslagen som trädde i kraft den 1 januari 2002. Till viss del tycker vi att syftet är uppfyllt då analysmodellen ställer krav på att revisorns resonemang kring sin oberoendeanalys dokumenteras och arkiveras. Detta anser vi vara den viktigaste konsekvensen till följd av analysmodellens införande, då det enligt oss tvingar revisorn att utföra analysen på väl grundade argument. Samtidigt inser vi att detta främst gäller intressenter till större och börsnoterade bolag medan vi är tveksamma till att förtroendet för revisionen hos intressenter till mindre bolag knappast påverkats, då vi har svårt att tro att de skulle vara tillräckligt intresserade för att ens känna till analysmodellens existens.

Efter att ha genomfört den empiriska delen i form av intervjuer tycker vi oss kunna fastslå att revisorerna överlag är nöjda med analysmodellens införande, även om det inte medfört några större väsentliga förändringar i deras åtagande av uppdrag. Modellen bygger på subjektiva bedömningar av oberoendet, vilket innebär att bedömningen blir skiftande från fall till fall. Detta beror på att det saknas specifika gränsdragningar för hur ett hot skall bedömas och elimineras. Men detta ser vi som något positivt då det leder till mer nyanserade bedömningar och en bättre fungerande revision.

Något som en av våra intervjuade revisorer nämner som en vidareutveckling av analysmodellen är att en tredje part skall utse bolagets revisor och inte styrelsen för bolaget som det är i dagsläget. Detta tror vi skulle kunna eliminera den risk som finns att bolagsstyrelsen utövar påtryckningar på revisorn i och med den makt de idag besitter genom att kunna sparka revisorn om denne inte utför revisionen som bolaget önskar.

Frågan är om det är möjligt, eller ens önskvärt att revisorn skall vara fullkomligt oberoende i förhållande till sin klient. Det faktum att klienten i slutändan betalar revisorns lön anser vi leder till att det är omöjligt att uppnå fullständigt oberoende. Vi tror heller inte att hur mycket man än reglerar och lagstiftar så kommer det vara möjligt att uppnå ett hundra procentigt oberoende då det inom revisorskåren, precis som inom alla andra branscher finns "rötägg" som är oseriösa. Då vi tror att revisionen kräver ett visst mått av personlig kontakt mellan revisorn och dess klient för att revisionen skall bli så effektiv och korrekt som möjligt, är vi osäkra på om ett fullkomligt oberoende är att föredra.

### Förslag till vidare studier

Vi tycker det vore intressant att undersöka om intressenternas förtroende för den finansiella informationen och revisorernas oberoende har ökat till följd av analysmodellens införande.

## Källförteckning

### Publicerade källor:

Aktiebolagslag (1975:1385)

Bell Judith, *Introduktion till forskningsmetodik*, 2000, 3:e uppl., Studentlitteratur

Cassel Filip, *Den reviderade revisorsrollen*, 1996, Nerenius & Santéus förlag

Diamant Adam, *Revisors oberoende*, 2004, Iustus förlag

Ejvegård Rolf, *Vetenskaplig metod*, 1996, 2:a uppl., Studentlitteratur

Eriksson Lars-Torsten, *Att utreda forska och rapportera*, 2001, 7 uppl., Liber Ekonomi

FARs, *Revision - En praktisk beskrivning*, 2006, FAR förlag

FARs, *Samlingsvolym*, 2004 del II FAR

Halvorsen Knut, *Samhällsvetenskaplig metod*, 1992, Studentlitteratur

Johansson Lars-Göran, *Introduktion till vetenskapsteorin*, 2000, Thales

Johansson Sven Erik, *Uppdrag revision*, Sns förlag

Moberg Krister, *Bolagsrevisorn 2:a uppl.*, Nordstedts Juridik

Patel Runa, *Forskningsmetodikens grunder*, 2003, 3:e uppl., Studentlitteratur

Thurén Torsten, *Vetenskapsteori för nybörjare*, 2007, 2:a uppl., Liber

### Artiklar:

Balans, nr. 10, 2003, Engerstedt & Strömqvist, "En jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler"

Balans, nr. 11, 2003, "Några frågor om revision"

### Internet:

[http://www.farsrs.se/portal/page?\\_pageid=33,38330&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38330&_dad=portal&_schema=PORTAL) 2007-12-11

### Intervjuer:

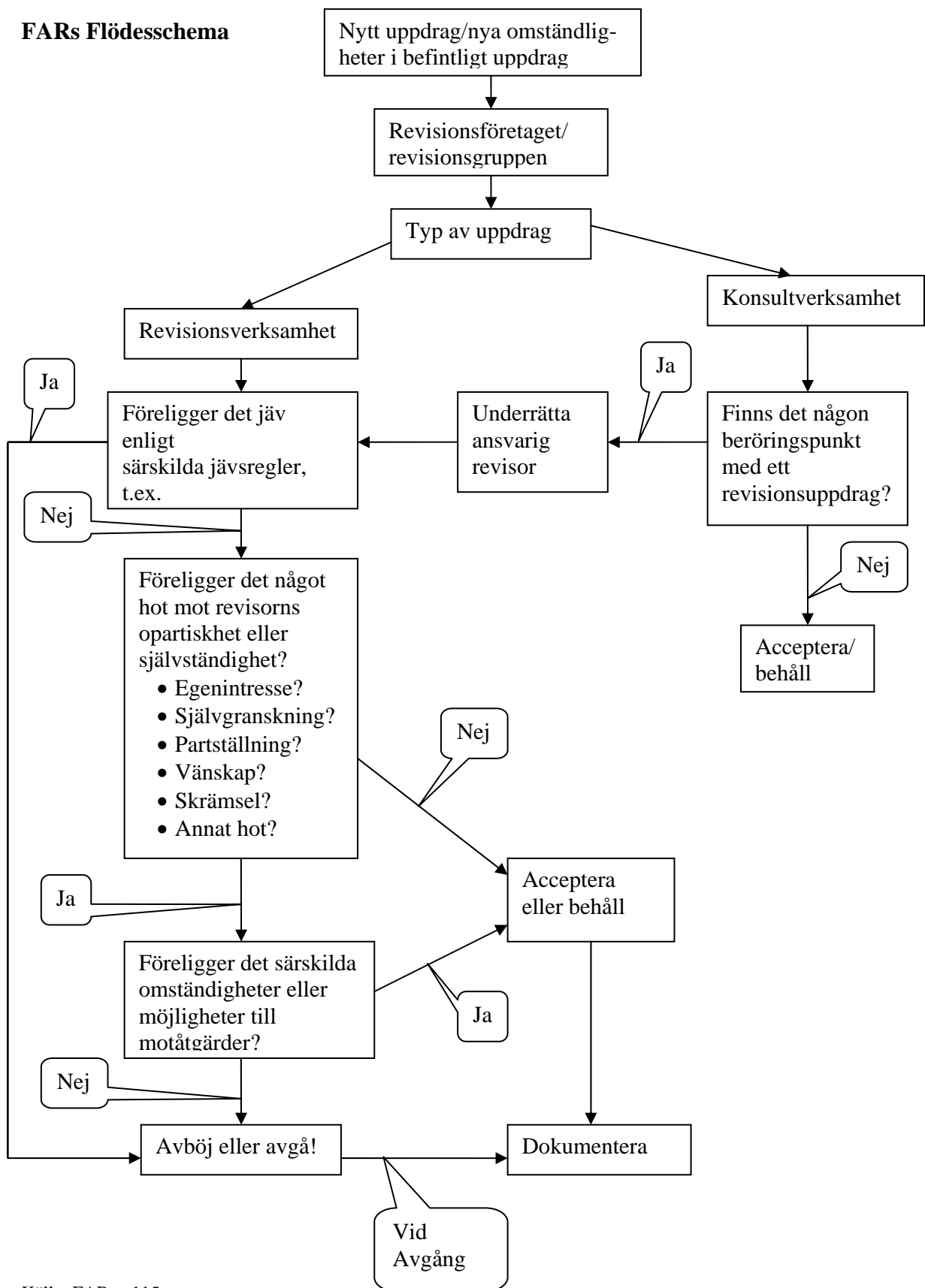
Revisor A: 2007-12-18

Revisor B: 2007-12-20

Revisor C: 2007-12-21

# Bilaga 1 - Flödesschema

## FARs Flödesschema



Källa: FAR s. 115

## Bilaga 2 - Intervjufrågor

1. Antal verksamma år inom revisionsyrket?
2. Är ni godkänd eller auktoriserad revisor?
3. Vad anser Ni om analysmodellen? Vilka fördelar respektive nackdelar ser Ni?
4. Hur genomfördes införandet av analysmodellen på Er byrå? Får nyanställda någon utbildning i hur analysmodellen skall tillämpas?
5. Upplever Ni att allmänhetens/intressenternas förtroende för den finansiella informationen har ökat efter analysmodellens införande?
6. Är det som revisor svårt att bedöma vart gränserna går för oberoendehot?
7. Har införandet av analysmodellen lett till att Ni kan acceptera fler eller färre uppdrag?
8. Vilket är det vanligaste hotet mot oberoendet, och vilken är Er motåtgärd?
9. Tycker ni att införandet av analysmodellen har medfört väsentliga förändringar i ert tillvägagångssätt vid val av revisionsuppdrag?
10. Anser Ni att det skulle behövas ytterligare regleringar för att säkerställa revisorns oberoende, eller är analysmodellen tillräcklig?

## Bilaga 3 - Analysmodellen

### Prövning enligt revisorslagen 21 § (analysmodellen)

Kundföretag:

**Söderhöjds mäklarbyrå AB**

Org.nr:

650000-0000

Uppdragstyp

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

Jäv enligt ABL m.fl författningar

Vänskap

Beskrivning

#### II. Särskilda omständigheter/säkerhetsåtgärder

Uppdraget accepteras/behålls	Uppdraget avböjs/avslutas	Datum:	Sign:
			forts. bilaga

<b>Underrättelse</b> till:	Datum:	Sign:	Datum:	Sign:
<input type="checkbox"/> Klienten		<input type="checkbox"/> Medarbetaren		