

HÖGSKOLAN  
I GÄVLE

Institutionen för ekonomi

*Titel: Analysmodellen och revisorns oberoende*

*Författare: Susanne Gradin och Anna-Karin Janols*

*November 2006*

*Kurspoäng: 10 poäng*  
*Kursnivå: Kandidatkurs (C-nivå)*

***Examensarbete***

i ämnet företagsekonomi

# Abstract

**Titel:** Analysmodellen och revisorns oberoende

**Kursnivå:** C-uppsats i ämnet företagsekonomi.

Högskolan i Gävle  
Institutionen för Ekonomi  
Box 6052  
801 76 Gävle  
SVERIGE  
Telefon 026-64 85 00  
Fax 026-64 86 86  
Hemsida <http://www.hig.se>

**Författare:** Susanne Gradin och Anna-Karin Janols

**Handledare:** Lars-Johan Åge

**Nyckelord:** Analysmodell, revisor, revision, oberoende

**Title:** The analysis model and the accountants independence

**Level:** Final Assignment for a Bachelor Degree in business Administration.

Box 6052  
SE-801 76 Gävle  
SWEDEN  
Telephone +46 26 64 85 00  
Fax +46 26 64 86 86  
Homepage <http://www.hig.se>

**Authors:** Susanne Gradin and Anna-Karin Janols

**Supervisor:** Lars-Johan Åge

**Keywords:** Analysis model, accountant, audit, independence

# Sammanfattning

Frågan angående revisorns oberoende har diskuterats sedan revisionen infördes. Nu har debatten fått ny fart efter diverse företagsskandaler och den 1 januari 2002 infördes en ny revisorslag i Sverige. Revisorerna måste nu inför varje uppdrag pröva om det finns risker att rubba förtroendet för hans eller hennes självständighet respektive opartiskhet. Detta görs med hjälp av den så kallade analysmodellen då man utgår från egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskapshot och skrämshot.

Rubbas förtroendet ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget, såvida inte särskilda omständigheter medför att hans eller hennes oberoende inte har någon anledning att ifrågasättas. Revisorerna kan även vidtaga motåtgärder för att eliminera hot mot opartiskhet och självständighet.

Vårt syfte med det här arbetet är att beskriva analysmodellen och hur den fungerar i praktiken. Hur den upplevs av revisorerna, om den fyller sin funktion eller om det behövs ytterligare lagregleringar.

Vi studerade först relevant teori inom ämnesområdet, för att sedan utföra empiriska undersökningar som kopplas samman med teorin för analys och slutsatser. Vi ansåg det mest lämpligt att använda en kvalitativ metod då vi tyckte att intervjuformen var att föredra då vår avsikt var att analysera analysmodellen och dess funktion mer ingående. Vi är medvetna om att den kvalitativa metoden ger subjektiva svar och använder därför intervjusvaren som exempel för att påvisa hur respektive revisor uppfattar fördelar och nackdelar med analysmodellen, med avseende på oberoendehoten. Vi kan inte ur det lilla urval vi undersökt dra slutsatsen att de uppfattningar vi finner är generella, även om dessa kan delas av andra.

Enligt vår undersökning är det en fördel att analysmodellen infördes. Fördelen är att det har tänkts till ytterligare ett led när det gäller oberoendet. Vid införandet uppfattades den som svårtolkad och besvärlig, det krävdes mer tid och utbildning, men nu går den på rutin och fungerar väl i praktiken då den finns inbyggd i revisorernas revisionsprogram. Den fungerar bra som stöd och hjälpmedel för att hantera oberoendet, den ger även mer utrymme för individuell bedömning i varje uppdrag. Analysmodellen är fullt tillräcklig för att hantera oberoendehoten och det behövs inga ytterligare lagar och regler. Slutsatsen som vi kommer fram till utifrån detta är att i det stora hela kan man lita på revisorernas oberoende.

# Summary

The question regarding the auditors independence have been discussed since the audit was introduced. After various company scandales, the debate has taken off again and a new auditor's law was introduced in Sweden the first of January 2002. Now, before every commission, the auditors must progress by trial and error if there are any risks to disturb the confidence for his or her's independence and impartiality. This is made with help of the so called analysis model, where you assume threats from individual's interest, self perusal, standpoints of the parties, friendship or fright.

Is the confidence disturbed, the auditor shall decline or resign the commission, unless special circumstances conveys that his or her's independence not is to be questioned. The auditors can also take measures to eliminate threats against impartialness and independence.

Our purpose with this article is to describe the analysis model and how it works in reality, how it is experienced by the auditors, if it serves its purpose or if further regulations in law is needed.

At first, we studied relevant theories within the subject area in order to achieve empirical investigations which are connected with the theory for analysis and conclusions. We considered it most adequate to use a qualitative method, as we thought the interviewform was to prefer, as our intention was to analyse the analysis model and its funktion more thourough. We are aware of the fact that the qualitative method gives subjective answers och uses therefore the answers from the interview as example in order to show how respective auditor understands advantages and disadvantages with the analysis model with regard to the independence threats. We are, from our small selection, not able to draw any conclusions that the understandings are general, even if they are shared by others.

The introduction of the analysis model is an advantage, according to our investigation. The advantage is that independence is taken into more consideration. When the model was introduced, it was understood as hard to interpret and difficult to use, it demanded more time and education.

Now, the model is routine and functions well in practice, as it is implemented in the auditors auditorprogram. The model serves well as support and aid to handle the independence, it also gives more space for individual judgements in every assignment. The analysis model is sufficient to handle the independence threats and no further laws or rules are required. Our conclusion, on the whole, is that you can rely on the independence of the auditors.

# Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.1 SYFTE.....	2
1.2 PROBLEMSTÄLLNING.....	2
<b>2. METOD</b> .....	<b>3</b>
2.1 ÖVERGRIPANDE ANSATS.....	3
2.1.1 Källkritik.....	4
<b>3. TEORI</b> .....	<b>5</b>
3.1 REVISION OCH OBEROENDE.....	5
3.1.1 <i>Revisionens intressenter</i> .....	7
3.1.2 <i>Olika synsätt på revision</i> .....	9
3.2 ANALYSMODELLEN.....	11
3.2.1 <i>Egenintressehot</i> .....	13
3.2.2 <i>Självgranskningshot</i> .....	14
3.2.3 <i>Partsställningshot</i> .....	14
3.2.4 <i>Vänskapshot</i> .....	14
3.2.5 <i>Skrämselhot</i> .....	15
3.2.6 <i>Generalklausul</i> .....	15
3.2.7 <i>Motåtgärder</i> .....	16
3.2.8 <i>Förhandsbesked</i> .....	17
3.2.9 <i>Dokumentation</i> .....	17
3.3 KVALITETSKONTROLL.....	17
<b>4. EMPIRI</b> .....	<b>19</b>
4.1 OBEROENDEHOT/MOTÅTGÄRDER.....	19
4.2 DOKUMENTATION.....	20
4.3 LAGAR OCH REGLER.....	21
<b>5. ANALYS OCH SLUTSATS</b> .....	<b>23</b>
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>26</b>
BILAGA 1 - INTERVJUFRÅGOR.....	28
BILAGA 2 - EXEMPEL PÅ DOKUMENTATIONSBLANKETT.....	29
BILAGA 3 – OBEROENDEANALYS.....	30

## FIGURFÖRTECKNING

1. Angreppsmodell.....	2
2. Intressentmodell.....	8
3. Flödesschema.....	6

# 1. Inledning

*Vi har i tidigare kurser kommit i kontakt med revisorns oberoende och företagsskandaler som debatterats, med vårt gemensamma intresse för redovisning och revision så föll det sig naturligt att vilja undersöka detta vidare. Vi har sett att tidigare studenter som undersökt analysmodellen kommit fram till liknande resultat, därför har vi försökt att se analysmodellen och revision ur ett vidare perspektiv.*

Det finns ett stort antal lagar och regler som styr en revisors uppdrag. Bland annat så finns kraven på tystnadsplikt och att en revisor ska vara opartisk och självständig för att omvärlden ska kunna ha förtroende för revisorn. Alla ska kunna känna sig säkra på att revisorn inte påverkats av andra intressen än att utföra en bra revision, revisionsberättelsen måste vara tillförlitlig.<sup>1</sup>

Frågan angående revisorns oberoende har diskuterats sedan revisionen infördes. Nu har debatten fått ny fart efter diverse företagsskandaler och den 1 januari 2002 infördes en ny revisorslag i Sverige. Revisorerna måste nu inför varje uppdrag pröva om det finns risker att rubba förtroendet för hans eller hennes självständighet respektive opartiskhet. Detta görs med hjälp av den så kallade analysmodellen.<sup>2</sup>

Analysmodellen omfattar fem typiska situationer som alltid antas kunna rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Dessa är i korthet:<sup>3</sup>

- ”1) Egenintressehot, direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet.
- 2) Självgranskningshot, rådgivning som inte är revisionsverksamhet, i fråga som omfattas av revisionsuppdraget.
- 3) Partställningshot, ger eller har givit stöd mot uppdragsgivarens ståndpunkt i rättslig eller ekonomisk angelägenhet.
- 4) Vänskapshot, nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller person i dennes ledning.
- 5) Skrämselhot, utsätts för hot eller annan påtryckning som är ägnad att inge obehag.”

Rubbans förtroendet ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget, såvida inte särskilda omständigheter medför att hans eller hennes oberoende inte har någon anledning att ifrågasättas. Revisorerna kan även vidtaga motåtgärder för att eliminera hot mot opartiskhet och självständighet.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> FARs Revisionsbok, 2004, kap. 5

<sup>2</sup> Balans nr. 10, 2003

<sup>3</sup> FAR INFO nr. 7, 2003

<sup>4</sup> FAR, sid. 570

## 1.1 Syfte

Vårt syfte med det här arbetet är att beskriva analysmodellen och hur den fungerar i praktiken. Hur den upplevs av revisorerna, om den fyller sin funktion eller om det behövs ytterligare lagregleringar.

## 1.2 Problemställning

- Är analysmodellen till hjälp för revisorerna eller innebär den bara mer arbete?
- Kan klienter och intressenter känna sig säkra angående revisorns oberoende? Eller behöver vi utöka lagar och regler?
- Följs lagen som det är tänkt på revisionsbyråerna?

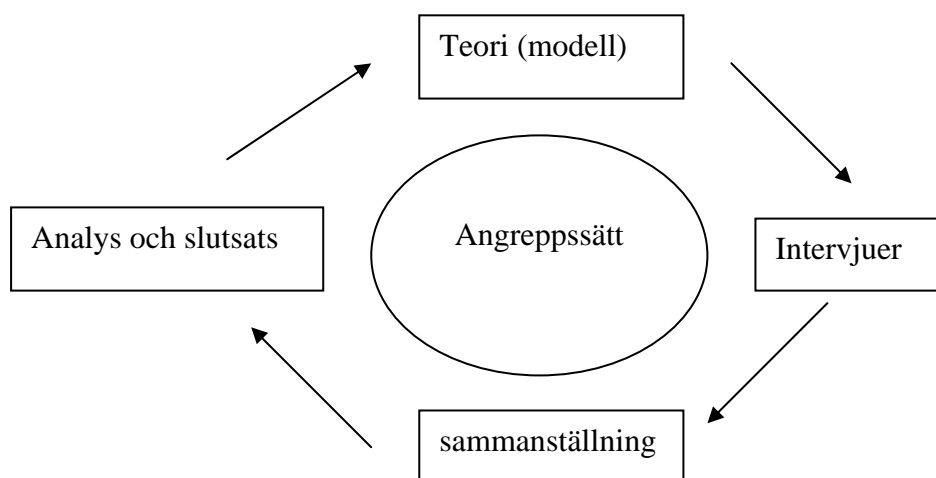
## 2. Metod

I detta avsnitt beskriver vi tillvägagångssättet med vårt arbete, som bygger på en kvalitativ metod. Vi belyser vårt förfarande med intervjuerna och även eventuella problem som vi stöter på under resans gång.

### 2.1 Övergripande ansats

Vi studerade först relevant teori inom ämnesområdet, för att sedan utföra empiriska undersökningar som kopplas samman med teorin för analys och slutsatser. (se figur)

Figur 1. Angreppssmodell



Källa: Egen konstruktion

Det finns främst två skilda perspektiv att tillgå vad gäller val av undersökningsmetod, den kvantitativa respektive den kvalitativa metoden. Den kvantitativa metoden förknippas exempelvis med enkäter, det vill säga man undersöker ett stort antal individer på ett standardiserat sätt.<sup>5</sup> Detta medför att den ger ett resultat som går lätt att behandla. Fördelarna är att resultaten kan användas för att dra generella slutsatser, men nackdelen är att metoden kan uppfattas som ytlig.

Den kvalitativa metoden används exempelvis vid intervjuer då man undersöker ett mindre antal individer på ett mer öppet sätt.<sup>6</sup> Fördelarna är att man tar hänsyn till detaljer och det unika hos individen. Nackdelen är att det är svårare att dra generella slutsatser. Den kvalitativa metodiken lägger stor vikt vid att forskningsobjektet uppfattas som ett subjekt med en unik kombination av egenskaper och kvaliteter. Forskningsprocessen ses som en tvåvägskommunikation där forskaren deltar i processen.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Andersen, Heine, *Vetenskapsteori och metodlära*, sid. 88

<sup>6</sup> Andersen, sid. 71

<sup>7</sup> Andersen, sid. 71



Vi ansåg det mest lämpligt att använda en kvalitativ metod då vi tyckte att intervjuformen var att föredra då vår avsikt var att analysera analysmodellen och dess funktion på djupet. Vi är medvetna om att den kvalitativa metoden ger subjektiva svar och använder därför intervjuvaren som exempel för att påvisa hur respektive revisor uppfattar fördelar och nackdelar med analysmodellen med avseende på oberoendeheten. Vi kan inte ur det lilla urval vi undersökt dra slutsatsen att de uppfattningar vi finner är generella, även om dessa kan delas av andra.

Efter valet av revisorer kontaktade vi dem per telefon och presenterade oss och vårt syfte med arbetet. Vi bokade in en tid för intervju och mailade i förhand våra frågor, så att de skulle ha en möjlighet att förbereda sig. När vi sedan utförde intervjuerna använde vi bandspelare för att lättare kunna sammanställa dessa och inte gå miste om värdefull information. Vi trodde att det eventuellt skulle uppstå problem med att få en tid för intervju med de olika revisorerna, men alla var otroligt tillmötesgående och ställde upp med sin tid trots högsäsong.

Vi har under arbetet med denna uppsats haft analysmodellens oberoendehet som en grundsten. De teorier som vi presenterar i teorikapitlet är de som vi anser är relevant för att beskriva analysmodellen och dess funktion. Dessa teorier har sedan legat som grund för våra empiriska undersökningar som vi utfört hos fyra olika revisionsbyråer. I vår analys kopplas sedan denna empiri till vår teoretiska referensram och därefter dras egna slutsatser.

### 2.1.1 Källkritik

Efter att vi utfört våra intervjuer och sammanställt dem i olika teman så känns det som att allt inte är så bra med analysmodellen som det sägs. Sättet och tonen som de använder sig av känns tveksamt. Exempelvis så säger en revisor:

*”Jag tycker väl att den är bra egentligen”*

I nästa stund berättar personen i fråga om alla fördelar med analysmodellen. Det här tolkar vi som att revisorerna vill framstå som positiva och föregå med gott exempel, men innerst inne har de en annan åsikt. Vi ville undvika detta då vi garanterade dem anonymitet i vårt arbete, men vi använde oss av bandspelare och det kanske upplevdes som oanonymt. Vi måste ändå presentera det material som vi har tagit del av och utifrån detta komma fram till ett resultat.

## 3. Teori

*I teoriavsnittet har vi valt att först beskriva vad revision och oberoende innebär, för att sedan kunna förstå analysmodellen och dess funktion.*

### 3.1 Revision och oberoende

Med revision menas att en revisor granskar företagets årsredovisning och bokföring, samt den verkställande direktörens och styrelsens administration. Efter varje räkenskapsår måste revisorn lämna en revisionsberättelse till bolagets styrelse. I en revisionsberättelse ska det finnas ett uttalande från revisorn angående huruvida bolaget har följt lagar och regler som gäller för årsredovisning.<sup>8</sup>

Enligt aktiebolagslagen ska revisionen göras enligt god revisionssed, som innebär att revisorn har erfarenhet, kunskap och professionalism. Revisorer måste också följa olika etiska regler för att åstadkomma god revisionssed.<sup>9</sup> En mycket viktig regel som Adam Diamant tar upp i sin bok är kravet på oberoende. Med ett oberoende förhållningssätt menas att en revisor ska utöva sitt yrke självständigt och objektivt. Finns inte denna förutsättning ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.<sup>10</sup> Diamant anser att oberoende är den mest väsentliga förutsättningen för att revisionen ska kunna fylla sin funktion. Oberoende ska alltså ses som ett krav som ställs på revisorns handlande för att han ska kunna åstadkomma den efterfrågade självständigheten och opartiskheten.<sup>11</sup>

Revisorn ska bidra till att klienten och övriga intressenter förses med goda och tillförlitliga beslutsunderlag.<sup>12</sup> För att de som förlitar sig på en revisionsberättelse ska vara säkra på att den är korrekt utförd finns speciella *jävsregler*. En revisor får bland annat inte äga aktier i bolaget som han eller hon reviderar, inte ingå i ledningen och inte heller utföra bokföringen.<sup>13</sup> En revisionsberättelse kan exempelvis vara ett bra beslutsunderlag i form av en bekräftelse på att informationen i en årsredovisning är trovärdig. Även en revisionsberättelse med en anmärkning eller invändning utgör ett viktigt varnande underlag. Exempelvis för aktieägare som överväger att öka sin ägarandel, för en styrelse som kanske lämnat en förhastad årsredovisning, eller för en bank som överväger att ge ett lån, nu överväger ett investeringsbeslut som får anledning att begära in bättre beslutsunderlag.<sup>14</sup>

Revisorers uppdrag är således ett förtroendeuppdrag. För att intressenterna ska kunna lita på den kvalitetssäkra informationen krävs det att de litar på dem som svarar för kvalitetssäkringen. För att skapa detta förtroende krävs naturligtvis ett oberoende förhållningssätt av revisorerna.<sup>15</sup>

En revisor är oberoende om han eller hon vid utförandet av ett uppdrag har förmågan och strävan att göra sina granskningar och fatta sina beslut på underlag av föreliggande fakta, utan att låta sig påverkas av andra personers vilja eller förhoppningar. Oberoendet är alltså en

<sup>8</sup> FAR, sid. 379, ABL (1975:1385) utdrag kap. 10-11

<sup>9</sup> FAR, kap. 5 sid. 83

<sup>10</sup> FAR, sid. 85

<sup>11</sup> Diamant, Adam, 2004, *Revisors oberoende*, sid.162-163

<sup>12</sup> Cassel, sid. 54

<sup>13</sup> FAR, sid. 85

<sup>14</sup> Cassel, sid. 54

<sup>15</sup> Cassel, sid. 62

karaktärsfråga, en revisor måste kunna framföra kritik mot informationen som erhålls från klienter på ett självständigt och objektivt sätt.<sup>16</sup>

Det finns två sidor av oberoendekrav, ett *faktiskt* och ett *synbart*. Med *faktiskt oberoende* (*independence in fact*) menas att revisorn måste ha en attityd till sitt uppdrag som inte påverkar hans eller hennes moral och heder. I det sammanhanget är bedömningen av enskilda uppdrag styrt av revisorns egen syn på sitt arbetssätt. En uppfattning som finns är att det faktiska oberoendet inte kan regleras. Syftar det på krav angående revisorns attityd stämmer det, men det faktiska oberoendet går ut på att reglerna som revisorn ska följa när han utför sitt arbete ska tillåta revisorn att vara oberoende om han vill det. Det ska vara möjligt för revisorn att upptäcka oberoendehot och kunna vidta åtgärder om han finner sitt oberoende hotat. Det här regelverket utgör en pedagogisk funktion och syftet är att ge revisorn tolkningshjälp när ställning ska tas till oberoendet i verksamheten. Revisorn är skyldig att ta ställning till sitt oberoende och även att dokumentera detta.<sup>17</sup>

Revisorn måste även uppfattas av andra som oberoende, således *synbart oberoende* (*independence in appearance*). Då intressenterna får förtroende för de uppdrag som revisorn utför så uppnås det förtroende som eftersträvas. Det synbara oberoendet är inte knutet till revisorns attityd gällande uppdrag, utan uppfattningen som intressenterna får genom kännedom kring omständigheter som inverkar på oberoendet. Intressenternas upplevelse av revisorns oberoende är måttstocken på kvaliteten av hans eller hennes arbete. I och med detta så skiljer sig det synbara mot det faktiska, då revisorn i dessa fall inte har rättigheten att avgöra om oberoendehotet är relevant eller inte. Revisorns oberoende kan endast säkras genom reglering av verksamheten som inte enbart säkrar oberoendet, utan även hindrar revisorn att hamna i beroendeställning.<sup>18</sup>

En revisor har även möjlighet att utföra uppdrag som konsult och ge råd till företag som han eller hon inte har i uppdrag att revidera. Råd kan även ges till företag som revisorn reviderar, men dessa är begränsade till att utgöra råd som naturligt följer av revisorns iakttagelser vid granskningen. Dessa får dock inte leda till att revisorns oberoende ifrågasätts.<sup>19</sup> I artikeln *När rådgivning var en inkörsport till revisionen*, hävdar Christer Lefrell att man helt enkelt bör förbjuda rådgivning till revisionsklienter och han anser att utvecklingen pekar ditåt. Ulf Gometz skriver att den nya lagen inte innebär lättnader utan skärpningar, men han menar att konflikten mellan revision och rådgivning inte är löst. Han betonar betydelsen av att revisorer själva måste vårda oberoendet och sätta gränser för hur rådgivning får ges.

Det som ofta ses som ett hot mot oberoende är då revisorer säljer omfattande tjänster till revisionsklienter. Alltså tjänster som inte har någon direkt koppling till revisionsuppdraget. I artikeln, *Revisionsjätte säljer ut*, säger Hans Pihl:

*"Revision måste stå på egna ben så att vi kan ge den kvalitet som krävs"*

I artikeln, *Billiga revisorer riskerar oberoendet*, skriver Margaretha Levander att i tider av ersättningskandaler och förtroendekriser är revisorerens roll och deras oberoende till sina klienter mycket viktiga. En undersökning visar att ökad konkurrens om klienterna och en medföljande prispress påverkar oberoendet negativt. Till exempel:

---

<sup>16</sup> Diamant, sid. 162-163

<sup>17</sup> Diamant, sid. 164-166

<sup>18</sup> Diamant, sid. 164-167

<sup>19</sup> Cassel, Filip, 1996, *Den reviderade revisorsrollen*, sid. 55

"Om en revisor vill behålla sin klient och tjäna tillbaka de intäkter hon eller han missat genom att sälja sig på låga priser kan revisorn exempelvis börja vika sig för klientens önskningsar"

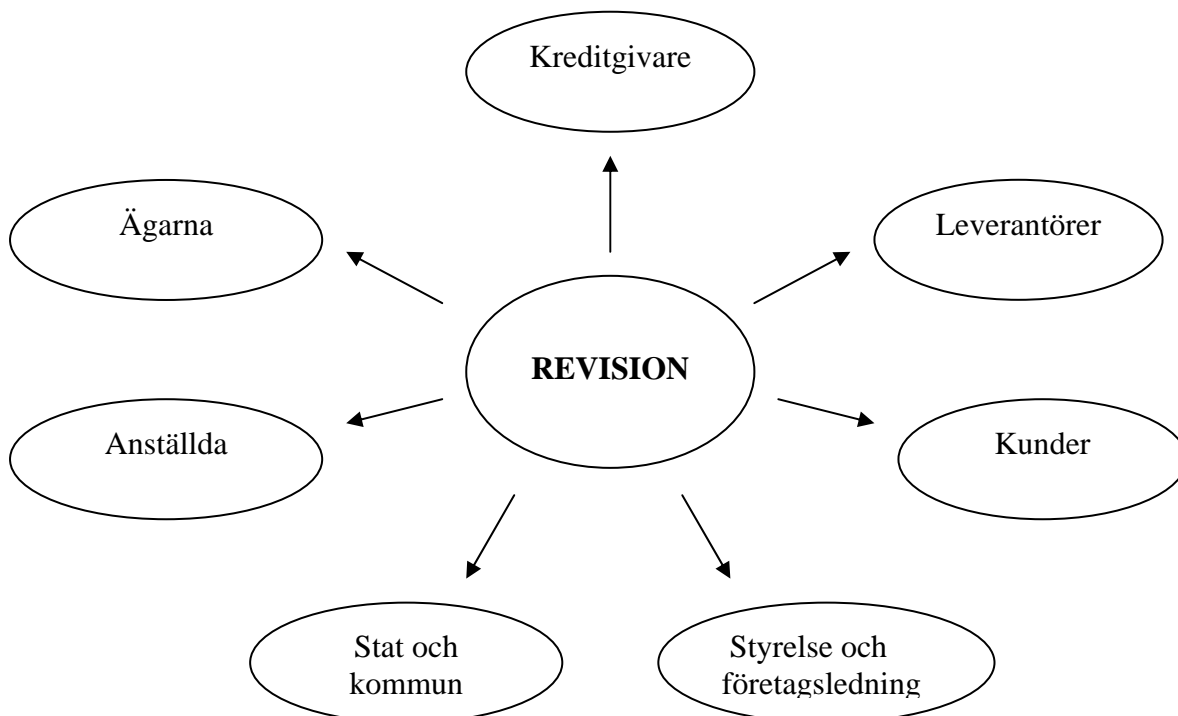
"Det kan också ske genom att revisorn säljer på klienten mer och fler kringtjänster. Eller att revisorn successivt höjer sitt allmänna arvode"

Man kan ju undra vart branschen är på väg, förhåller det sig så här brister revisorns oberoende och det är inte det som eftersträvas.

### 3.1.1 Revisionens intressenter<sup>20</sup>

Revisionen är viktig för ägarna och andra intressenter som kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, stat och kommun. (se figur nedan) Alla företag har behov av att ha kontinuerlig kontakt med en revisor och om det inte skulle finnas revisorer så skulle intressenterna bli tvungna att själv anlita utomstående personer, som kan kontrollera företaget och säkerställa deras ställning.

Figur 2. Intressentmodell



Källa: Egen konstruktion

<sup>20</sup> [www.farkomplett.se](http://www.farkomplett.se) 2005-05-31

## **Ägarna**

Om en ägare inte har full insyn i bolaget måste han eller hon lita på informationen som företagsledningen ger dem. Då är det särskilt viktigt att dessa uppgifter ger en rättvisande bild av företaget. Både gamla och nya ägare tar sina beslut utifrån sin uppfattning av företaget och då är det viktigt att revisorn har granskat uppgifterna, som ligger till grund för besluten.

## **Kreditgivarna**

En förutsättning för banker och andra kreditgivare är att de måste kunna avgöra om ett företag kan betala tillbaka sina skulder. Det är viktigt att uppgifterna om ett företag är korrekta då de används som en säkerhet för kreditgivarna och då gör revisorns roll att denna säkerhet blir mer tillförlitlig.

## **Leverantörer**

Tillförlitlig ekonomisk information om kunderna är ett måste för att en leverantör ska kunna veta om de vägar leverera och ge kredit. Leverantörerna kan vända sig till kreditupplysningsföretag där information om revisorer och revisionsberättelser finns, där framgår även om det finns anmärkningar eller övriga upplysningar.

## **Kunder**

Kunder vill ha pålitlig ekonomisk information för att veta om bolaget kommer att kunna fortsätta sköta sina leveranser.

## **Anställda**

En annan grupp som är intresserad av tillförlitlig ekonomisk information är de anställda. Intresset ligger i att de är personligt anknuten till bolaget och det gör att de är mer beroende av företaget än andra.

## **Styrelse och företagsledning**

Revisorns bedömningar och synpunkter är till stor nytta för företagsledningen. Revisorn kan agera som en samtalspartner när det gäller ekonomiska frågor och ledningen kan få en annan synvinkel på händelser och situationer som annars eventuellt inte skulle komma fram.

## **Stat och kommun**

Eftersom redovisningen ligger till grund för skatter och avgifter, så är det viktigt att stat och kommun kan förlita sig på företagets redovisning, som på grund av att en revisor granskar den ökar förutsättningarna att företagen sköter sina skatter och avgifter. Om ett företag inte sköter sina förpliktelser korrekt, så lämnar revisorn anmärkningar i revisionsberättelsen. Företag kan få olika slags ekonomiska bidrag från stat och kommun. För att se om ett företag har rätt att få något bidrag, så fordras tillförlitlig information om verksamheten och revisorer skriver ofta intyg angående bidrag.

### 3.1.2 Olika synsätt på revision

Genom begreppsförklaringen:

*”Revisorn ska agera självständigt, ärligt och utan egennytta, med ett medvetet ställningstagande till sin relation till styrelse och verkställande direktören. Revisorn ska agera med frihet från inblandning och påverkan och ta ansvar för sina bedömningar och beslut”*

uppfylls de två kraven på oberoende, faktiskt och synbart, som spelar en mycket stor roll för att revisorn ska kunna komma fram till ett trovärdigt och korrekt utlåtande. I den traditionella synen på revision strävar revisorn efter övertygelse om att företagets redovisning ger en rättvisande bild. För att revisorn ska uppnå det måste han eller hon *granska, bedöma* och *verifiera* materialet. Dessa kriterier är alla synonymer till ordet *kontroll*. Det här medför att man kan se revision som en *kontrollskapande* aktivitet.<sup>21</sup> Gunilla Eklöv menar i sin bok, *Kvalitet i revision*, att om man ser revision som en kontrollskapande aktivitet grundar det sig på en mängd olika tolkningar. För att kunna tolka olika ekonomiska aspekter, upptäcka och hantera ovanliga poster, måste en revisor ha en viss kunskap, erfarenhet och feeling. En revisors bedömningar har oftast en subjektiv karaktär och då spelar oberoendet en mycket stor roll för att kunna ge korrekta utlåtanden.<sup>22</sup>

Den generella framställningen av revision baseras på lagar och regler och skulle kunna ses som tillräcklig för att ge en förklaring på vad revision är för något. Däremot behöver det inte vara givet att revision enbart kan ses som en kontrollskapande aktivitet.<sup>23</sup>

Man kan se på revision med olika perspektiv och som Eklöv beskriver i sin bok finns det tre olika synsätt:

- Meningsskapande
- Kommunikation
- Förtroendeskapande

Med *meningsskapande* revision menas att företaget får en mer trovärdig rapport, på grund av att revisorn bekräftar företagets identitet då han eller hon granskar årsredovisningen med ett oberoende förhållningssätt och på så sätt bekräftas företagets ansträngningar, som de gjort under året.<sup>24</sup> Ett citat hämtat från Karl E Weicks bok beskriver meningsskapande mycket bra:

*”Individuals are not seen as living in, and acting out their lives in relation to, a wider reality, so much as creating and sustaining images of a wider reality, in part to rationalize what they are doing. They realize their reality by reading into their situation patterns of significant meaning.”*

---

<sup>21</sup> Eklöv, Gunilla, 1998, *Kvalitet i revision*, sid. 51

<sup>22</sup> Eklöv, sid. 53

<sup>23</sup> Eklöv, sid. 55

<sup>24</sup> Eklöv, sid. 65

Weick förklarar meningsskapande i sin bok, genom att i ett exempel beskriva hur jurymedlemmar arbetar i ett rättsmål. De överlägger för att förstå vad de talar om och vad som utgör bevis i det aktuella målet. De letar efter meningsfulla förhållanden för att senare granska och omarbete dessa. Meningskapande sätter alltid en stor betoning på aktören.<sup>25</sup> Här ser vi ett samband med revision då revisorn är aktören, som insamlar information och söker där i efter meningsfulla sammanhang som han sedan granskar.

Revision skapar klarhet och harmoni mellan företaget och dess aktieägare. Revisorns roll är att kontrollera om lagar och regler följs i företagets affärshändelser och hur resultatet av dessa framställs i årsredovisningen. Revisorn *kommunicerar* sin uppfattning om detta genom revisionsberättelsen och på det viset sköter han eller hon kommunikationen mellan företaget, aktieägarna och intressenterna.<sup>26</sup> Vi anser att:

*”Revisorn agerar alltså som spindeln i nätet”*

I och med att revision görs regelbundet så upprätthålls aktieägarnas och intressenternas *förtroende* för företaget, genom att revisorn med sitt uttalande ger trovärdighet till årsredovisningen och förvaltningen av företaget.<sup>27</sup> En definition av förtroende som Kirsimarja Blomqvist tar upp i sin bok, *Scandinavian Journal of Management*, ser ut enligt följande:

*” Trusting behavior consists in action that 1) increases one’s vulnerability to another whose behavior is not under one’s control, and 2) takes place in a situation where the penalty suffered if the trust is abused would lead one to regret the action.”*

Med denna definition kan man förstå aktieägarnas situation, de är sårbara på grund av att deras bolag förvaltas av en ledning och i och med det saknar aktieägarna kontroll över bolaget. Definitionen påvisar även ledningens situation, om de strider mot lag och bolagsordning kan de bli skadeståndsansvarig.<sup>28</sup>

En annan definition gällande förtroende som Blomqvist tar upp är skapad för relationen mellan företag:

*” The belief that another party 1) will not act in a way that is harmful to the trusting firm 2) will act in such a way that it is beneficial to the trusting firm and 3) will act reliably”*

Arbetsdefinition:

*“an actor’s expectation of the other party’s competence and goodwill ”*

Definitionerna förklarar intressenternas utsatta position. Enligt Blomqvist anser de flesta forskare att förtroende är en funktion av ofullständig information.

*” The person who knows completely need not trust, while the person who knows nothing, can on no rational grounds afford even confidence”*

---

<sup>25</sup> Weick, Karl E, 1995, *Sensemaking in Organizations*, sid. 14

<sup>26</sup> Eklöv, sid. 65-66

<sup>27</sup> Eklöv, sid. 65-66

<sup>28</sup> Eklöv, sid. 64

I definitionen finns en klyfta mellan de som är insatta och de som inte har någon möjlighet att vara insatta. Revisionen utjämnar denna klyfta genom att den ger trovärdighet till ledningens information gällande bolagets redovisning och förvaltning och på så vis upprätthåller en förtroendesituation.<sup>29</sup>

## 3.2 Analysmodellen

Uppmärksamheten kring revision och revisorer har ökat, bland annat till följd av Enronaffären och diverse andra redovisningsskandaler. Detta har gjort att en ny revisorslag infördes i Sverige den 1 januari 2002, som vi tidigare nämnt. Den innehåller en särskild bestämmelse om att revisorn inför varje uppdrag ska pröva om det finns förhållanden som kan störa förtroendet för hans eller hennes självständighet och opartiskhet, med hjälp av analysmodellen.<sup>30</sup> I artikeln, *Han tvivlar på analysmodellen*, skriver Christer Lefrell att branschen hävdar att de alltid har gjort en oberoendeanalys och den enda skillnaden nu är att det lagts ner mer tid och resurser på utbildning angående detta.

*”Som det verkar så är det inte något nytt fenomen att revisorerna måste säkra sitt oberoende”*

Som med alla andra lagar inom revision är analysmodellen utformad enligt internationella mönster då Sverige strävar efter en revisionsmiljö inriktad på en enhetlig europeisk och internationell syn på oberoendefrågor. Modellen har sitt ursprung i EG- kommissionens rekommendation om revisorers oberoende i EU.<sup>31</sup> När man undersöker om revisorn är oberoende utgås det från egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskapshot och skrämshot.<sup>32</sup> (se figur 3)

---

<sup>29</sup> Eklöv, sid. 64

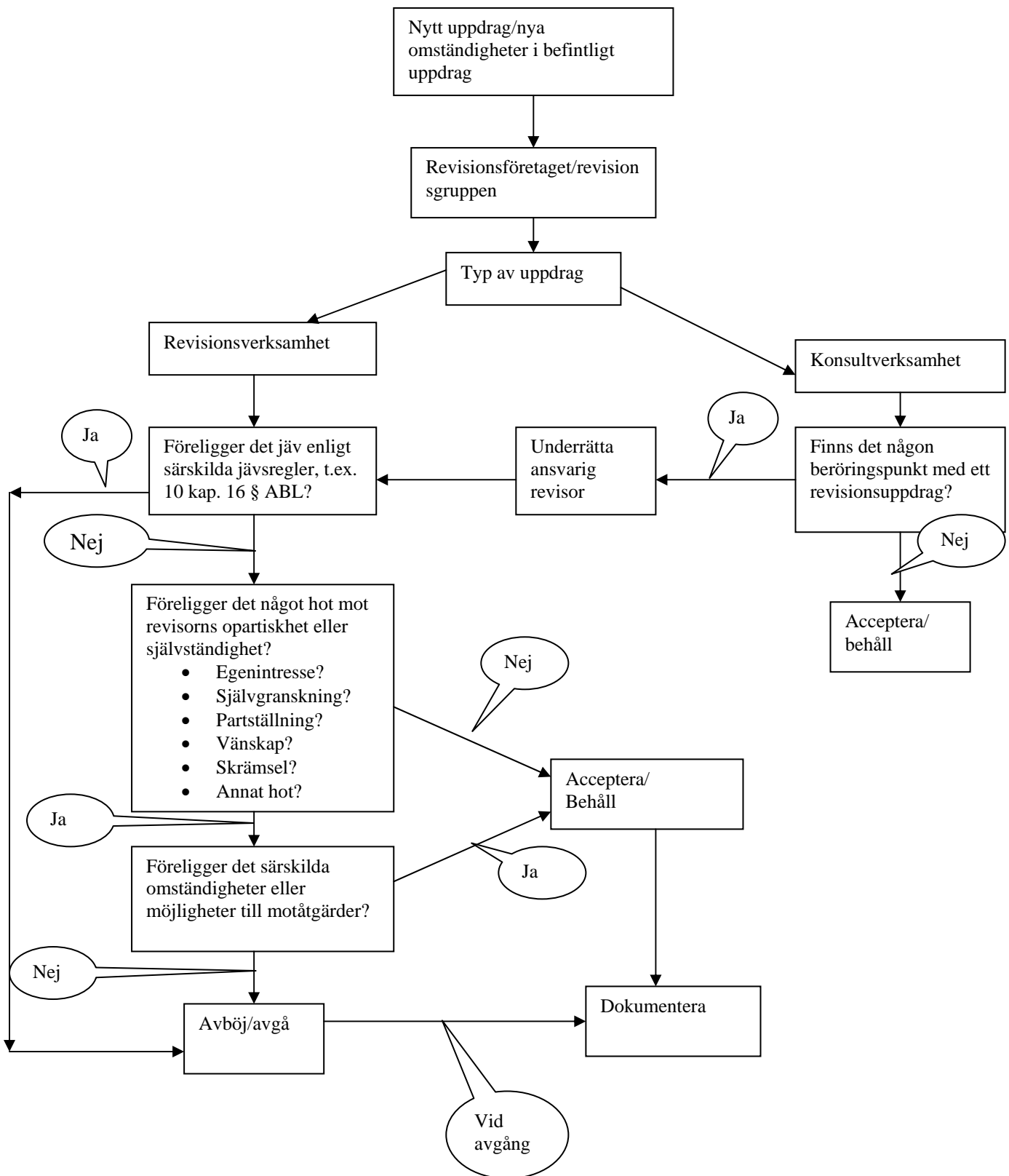
<sup>30</sup> Balans nr 10, 2003

<sup>31</sup> FAR, sid. 561

<sup>32</sup> Balans nr 10, 2003



Figur 3. Flödesschema



Källa: FARs Revisionsbok 2004

### 3.2.1 Egenintressehot

Med egenintressehot menas att revisorn eller någon annan person i den revisionsgrupp där revisorn är verksam inte får ha direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet.<sup>33</sup> En revisionsgrupp är ett antal företag där minst ett revisionsföretag ingår och dessa hör till samma affärsmässiga gemenskap på grund av ägarförhållanden, avtal, eller annat samarbete.<sup>34</sup>

Hotet kan uppstå i och med att revisorn har affärsmässiga relationer med revisionsklienten, som inte med nödvändighet följer av revisionsuppdraget. Exempel på sådana faktorer är handel med klientens värdepapper, deltagande i samma projekt eller gemensamma investeringar.<sup>35</sup>

*”Det skulle inte se speciellt bra ut om revisorn och hans klient investerar i samma företag.”*

En revisor får inte heller ge ett lån till sin klient, eller gå i borgen för dennes skulder. Det här gäller även för närstående personer till revisorn som annars skulle kunna utgöra ett indirekt hot.<sup>36</sup>

Andra egenintressehot kan vara att revisorn eller revisionsbyrån står i ekonomiskt beroendeförhållande till revisionsklienten. Till exempel om revisions- och konsultarvodena är väsentlig i förhållande till revisorns eller byråns övriga intäkter. Även när det gäller fristående rådgivning få ersättningen inte utgöra en så stor del att revisorn kan bli beroende.<sup>37</sup>

Andra exempel på hot kan vara om ersättningen som revisorn erhåller är kopplat till företagets resultat, eller om revisorn eller någon i revisorns omgivning planerar att ta eller tar anställning hos revisionsklienten.<sup>38</sup>

Av betydelse är också indirekta egenintressehot och kan exempelvis vara när en närstående person till revisorn har nära affärsrelationer till klienten, eller andra ekonomiska intressen av betydande omfattning i revisionsklienten.<sup>39</sup> Till exempel om revisorn väljer att följa sina sociala intressen före yrkesetiska skyldigheter kan det medföra indirekta ekonomiska ställningstaganden. Revisorn kan ha motiv att bryta sina yrkesetiska åtaganden om det gynnar hans inkomster. Han kan till exempel låta bli att påpeka fel i årsredovisningen om det skulle innebära att han väljs om till nästa räkenskapsår.<sup>40</sup>

*”Man biter ju inte gärna den hand som föder en”*

Om revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som äger andelar i revisionsklienten så uppstår också ett indirekt hot.<sup>41</sup>

---

<sup>33</sup> FAR, sid. 568

<sup>34</sup> <http://www.farkomplett.se/documentPrint.jsp?fromHitlist=false?nextDocument=false> 2005-03-10

<sup>35</sup> FAR, sid. 568

<sup>36</sup> FAR, sid. 568

<sup>37</sup> FAR, sid. 568

<sup>38</sup> FAR, sid. 568

<sup>39</sup> FAR, sid. 568

<sup>40</sup> Diamant, sid. 176

<sup>41</sup> Diamant, sid. 176

### 3.2.2 Självgranskningshot

Med självgranskning menas att revisorn redan i något annat sammanhang har tagit ställning till de förhållanden som skall granskas.<sup>42</sup> Det kan vara svårt att helt undvika detta då det finns en viss mån av självgranskning inbyggd i systemet. Ibland händer det att revisorn måste granska sina egna tidigare granskningsinsatser. Exempelvis om revisorn upptäcker ett fel i årsredovisningen år två som redan fanns föregående år, men som revisorn inte upptäckt tidigare. Oberoendehotet uppstår först när revisorns återgranskning inverkar på revisorns möjlighet att utföra granskningen på ett riktigt sätt.<sup>43</sup> I så fall kan det vara en plikt för revisorn att neutralisera förtroenderisken genom särskilda åtgärder eller, om detta inte är möjligt, avsäga sig uppdraget.<sup>44</sup>

Hot uppkommer också om revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen vid så kallad fristående rådgivning har lämnat råd i en fråga, som revisorn under granskningsuppdraget kan bli tvingad att ta ställning till. Det gäller också om revisorn har varit anställd hos revisionsklienten eller om en närstående person har påverkat eller deltagit i det arbete som revisorn ska granska.<sup>45</sup>

### 3.2.3 Partsställningshot

Partsställningshot uppkommer om en revisor eller någon annan inom revisionsgruppen uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga. Exempelvis om revisorn företräder eller uppträder som biträde åt revisionsklienten vid hans eller hennes kontakter med skattemyndigheten eller i en skatteprocess. Ett annat exempel är när revisorn själv representerar talesman åt klienten i förhandlingar om förvärv eller försäljning av tillgångar i företaget. Revisorn får ändå ge råd om hur klienten kan lägga upp sin talan utan att det utgör ett partsställningshot, men då kan det bli fråga om självgranskningshot i stället.<sup>46</sup>

Vi tar här upp ett exempel på när partsställningshot kan förekomma:

En klient har investeringsbehov och vill ha råd angående sina placeringar. Klienten vet att revisorn reviderar olika finansbolag och ber honom att diskutera med dessa om vilka villkor de kan erbjuda, sedan vill klienten bli sammanförd med företaget som ger de bästa villkoren. Om revisorn skulle utföra uppdraget och det senare uppstår en tvist mellan bolagen, så kan båda bolagen uppleva att revisorn engagerat sig på någons sida och är på grund av det inte objektiv. Alltså finns ett partsställningshot. I detta fall räcker det inte ens med externa åtgärder utan revisorn måste avböja uppdraget.<sup>47</sup>

### 3.2.4 Vänskapshot

Med vänskapshot menas att om revisorn, eller någon annan i revisionsgruppen, har nära personliga relationer med revisionsklienten, så finns en risk att revisorn påverkas till att agera

---

<sup>42</sup> Diamant, sid. 176

<sup>43</sup> Diamant, sid. 187-188

<sup>44</sup> FAR, sid. 569

<sup>45</sup> FAR, sid. 569

<sup>46</sup> FAR, sid. 569

<sup>47</sup> <http://www.farkomplett.se> 2005-03-10

i klientens intressen.<sup>48</sup> Det kan alltså utgöras ett hot mot oberoendet om det finns sociala kontakter mellan revisorn och klienten, men det kan också vara en fördel för revisorns kontrollkapacitet. Revisorn får tillgång till mer information gällande företaget som kan vara av värde i hans eller hennes arbete. En intressant fråga som ställs är:

*”Går det att finna en balans, där de sociala kontakterna mellan revisorn och klienten är mer en tillgång än ett hinder?”<sup>49</sup>*

I en undersökning från tidskriften *Balans* påvisas att revisorskåren inte bör undvika alla sorters sociala kontakter, utan bör se till karaktären på de olika kontakterna. Exempelvis kontakter som revisorn har stark känslomässig anknytning till kan utgöra ett hot mot oberoendet. Uppdrag av denna karaktär bör avböjas eftersom risken är stor att klienten påverkar revisorns omdöme. Andra sociala kontakter som ger revisorn större kontrollmöjlighet bör eftersträvas. I undersökningen hävdas att denna balans finns.<sup>50</sup>

Detsamma gäller om revisorn har nära personliga relationer med personer i revisionsklientens ledning, som kan grunda sig i mångårig vänskap eller ofta återkommande sociala kontakter. Av betydelse är också indirekta kontakter genom någon närstående och en annan situation som kan utgöra vänskapshot är om revisorn haft uppdrag till samma klient under många års tid.<sup>51</sup>

### 3.2.5 Skrämselhot

Med skrämselhot menas att revisorn känner obehag genom olika påtryckningar och hot från klienten eller annan och om så är fallet, är det ägnat att rubba förtroendet för revisorns förmåga till opartiskhet och självständighet.<sup>52</sup> Exempel på situationer som kan skapa denna typ av hot omfattar, men begränsas inte till:<sup>53</sup>

- Hot om utbyte av revisor i samband med oenighet om användandet av en redovisningsprincip.
- Påtryckningar för att revisorn ska dra ner på arbetsinsatsen i syfte att minska hans eller hennes arvode.

### 3.2.6 Generalklausul

Det finns också en generalklausul som innebär att revisorn ska avsäga sig eller avböja uppdraget även om inte något av hoten är aktuella. Detta gäller om det finns andra förhållanden som är av sådan art att det kan rubba revisorns självständighet och opartiskhet. Vilka omständigheter det gäller styrs av god revisorssed. Om revisorn visar att motåtgärder kan vidtagas behöver han eller hon inte avböja eller avsäga sig uppdraget.<sup>54</sup>

---

<sup>48</sup> <http://www.farkomplett.se> 2005-03-10

<sup>49</sup> *Balans*, nr. 2, 2004

<sup>50</sup> *Balans*, nr. 2, 2004

<sup>51</sup> FAR, sid. 569

<sup>52</sup> FAR, sid. 569

<sup>53</sup> <http://www.far.se/doc/IFACs%20etiska%20regler%20kapitel%208.doc> 2005-05-09

<sup>54</sup> FAR, sid. 570

### 3.2.7 Motåtgärder

Vilken eller vilka åtgärder som skall räcka för att bryta presumtionen beror av det hot som är förhanden i den faktiska situationen. Ju starkare hotet är, desto kraftigare motåtgärder krävs. I vissa situationer kan det räcka med interna åtgärder inom revisionsbyrån. I andra situationer är det tvunget att vidta något slag av extern kontrollåtgärd för att uppväga hotet. Det har inte varit möjligt att i lagen fullständigt ange vilka slag av åtgärder som fordras. Detta måste prövas inom ramen för god revisorssed, med hjälp av den normering som utvecklats genom revisorsorganisationernas uttalanden och slutligen bestäms av RNs praxis och domstolarnas beslut. Vissa slag av oberoendehot kan aldrig balanseras av andra åtgärder.<sup>55</sup> I exemplet som vi tidigare tog upp under partställningshot kan vi se ett sådant hot, där revisorn är tvungen att avböja uppdraget.

#### **Informativa åtgärder**

I vissa fall kan det räcka med informativa åtgärder. Till exempel i en del enklare fall då ett självgranskningshot uppstår. Kan det elimineras genom att revisorn förklarar orsaken till sitt ställningstagande i den aktuella frågan.<sup>56</sup>

#### **Byråinterna åtgärder**

Om det förekommer en större förtroenderisk som är mindre allvarlig kan bra byrårutiner parallellt med interna kvalitetssäkringssystem vara fullt tillräckligt. Revisorn kan komma att påverkas av andra inom revisionsgruppen och för att minska den risken är det viktigt att dra tydliga gränser mellan företagen inom revisionsgruppen och mellan verksamhetsgrenarna i respektive företag. Till exempel kan någon annan revisor i samma revisionsföretag lämna en så kallad second opinion som då neutraliserar förtroenderisken.<sup>57</sup>

#### **Externa åtgärder**

I vissa situationer är inte interna kontrollåtgärder tillräckligt. Till exempel om revisorn, eller någon inom samma revisionsgrupp har gett råd vid ett fristående rådgivningsuppdrag. Om detta till någon del omfattas av granskningsuppdraget och har avgörande betydelse för revisionsklienten, samt innehåller viktiga bedömningar där valet mellan olika lösningar har en stor betydelse för klientens resultat och ställning, räcker inte interna åtgärder. För att kunna neutralisera förtroendehotet i en sådan situation krävs externa motåtgärder. Exempelvis med hjälp av kompletterande granskning av en revisor utanför revisionsgruppen, som ger en så kallad second opinion.<sup>58</sup>

Enkel rådgivning som har att göra med revisorns iakttagelser vid granskningsuppdrag, revisionsrådgivning, innebär sällan att det blir nödvändigt att vidta externa åtgärder. Om det framkommer ett oberoendehot på grund av att revisionsuppdraget har pågått under en längre tid, kan hotet balanseras med hjälp av kompletterande granskning som utförs av någon annan utanför revisionsgruppen, men i vissa fall kan ett revisorsbyte bli nödvändigt.<sup>59</sup>

---

<sup>55</sup> FAR, sid. 571

<sup>56</sup> FAR, sid. 571

<sup>57</sup> FAR, sid. 571

<sup>58</sup> FAR, sid. 571

<sup>59</sup> FAR, sid. 571

### 3.2.8 Förhandsbesked<sup>60</sup>

I tveksamma fall finns det en möjlighet för revisorer att ansöka om förhandsbesked hos Revisorsnämnden. Revisorsnämnden uttalar sig om ifall

- ett visst uppdrag eller en särskild omständighet utgör en sådan situation som gör att revisorn ska avgå eller avböja uppdraget.
- motåtgärderna för en viss situation är tillräckliga för att förtroendet för opartiskheten och självständigheten bevaras.

När ett förhandsbesked har trätt i kraft är det bindande för revisorsnämnden i förhållande till revisorn. Vid ändrade förhållanden eller vid författningsändringar som rör den aktuella frågan, som beslutet avser, upphör förhandsbeskedet att gälla.

### 3.2.9 Dokumentation

Enligt revisorslagen har revisorn skyldighet att dokumentera de överväganden som han eller hon har gjort vid analysen. (se bilaga 2 och 3) Informationen i dokumentationen ska i efterhand kunna användas för att avgöra revisorns självständighet och opartiskhet. Dokumentationen bör innehålla upplysningar om varje omständighet av värde, för användningen av analysmodellen. Av revisorns dokumentation ska det framgå om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet. Där bör också framgå vilka insatser som har gjorts för att eliminera eller neutralisera tänkbara förtroendehot.<sup>61</sup> Dokumentationen ska ske fortlöpande och en tidig dokumentation ger de bästa förutsättningarna för att informationen som sparas är korrekt. Den dokumentation som tillhör ett visst uppdrag ska vara klar senast i samband med att revisorn lämnar sitt utlåtande angående uppdraget.<sup>62</sup>

I artikeln, *Han tvivlar på analysmodellen*, framkom det av en undersökning som gjorts av Revisorsnämnden att vissa revisorer enbart ser analysmodellen som en ny blankett att sätt kryss i. Vanligt är att revisorerna noterar att skatteråd givits till klienten och kryssar i det som ett självgranskningshot. Upplysningar lämnas om att skatteråden har givits av en konsult utanför revisionsteamet och då uttrycker sig Lefrell :

*”Simsalabim, revisorn är oberoende. Så här var det aldrig tänkt”*

## 3.3 Kvalitetskontroll

Hos våra två revisorsföreningar, Svenska Revisorssamfundet och Föreningen Auktoriserade Revisorer, har diskussionen om kvalitet på revision blivit stor.<sup>63</sup> och som Carl Bildt skrev:

*”Samhället har behov av att den externa revisionen i olika juridiska personer utförs med hög kvalitet, självständighet och med iakttagande av höga etiska krav. Kåren av revisorer och i tillämpliga delar revisionsföretagen måste ha tillräcklig kompetens och i övrigt uppfylla uppställda krav på oberoende och lämplighet. Av detta följer att det måste finnas fastställda normer för vilka krav som samhället bör ställa på revisorerna samt en aktiv tillsyn av hur*

---

<sup>60</sup> FAR, sid. 572

<sup>61</sup> FAR INFO nr. 7, 2003

<sup>62</sup> FAR, sid. 572

<sup>63</sup> Eklöv, sid. 1

*revisorsyrket utövas. Den ekonomiska krisen som bland annat lett till att antalet konkurser ökat kraftigt samt problemen med ekonomisk brottslighet gör att revisorernas insatser fått ökad betydelse.*<sup>64</sup>

För att vi ska kunna leva upp till dessa kriterier och hålla en hög kvalitet på revisionen så har Sverige infört en så kallad kvalitetskontroll, som genomförs minst vart femte år på alla revisionsbyråer.<sup>65</sup> Dessa utförs av en utomstående kvalitetskontrollant från Svenska Revisorssamfundet, men även Revisorsnämnden kan när som helst komma och göra en kontroll. Kvaliteten på revisionen är mycket viktig, inte bara för klienten utan även för revisorerna själva. Skulle en revisor få ett dåligt rykte på grund av en dåligt utförd revision kan det skada både byrån, revisorskåren och i och med det revisorsrollen.<sup>66</sup>

I och med kvalitetskontrollen undersöks hur revisorerna använder god revisionsred och god revisorsred. Därtill även kvalitetsnivån på hur byråernas verksamhet bedrivs och även frågor angående opartiskhet och självständighet omfattas av kontrollen. Många revisionsbyråer använder ett internt kvalitetskontrollprogram och då är det detta som granskas, i annat fall är det arbetet på enskilda uppdrag som kontrolleras.<sup>67</sup>

Något som omedvetet skulle kunna påverka kvaliteten på revision är revisorns attitydbildning. Det finns socialpsykologiska teorier som säger att man som människa skapar sig en uppfattning om andra människor utifrån de intryck man får av dem. Denna uppfattning kan påverkas av en mängd faktorer, som exempelvis hur andra människor beter sig eller ser ut.<sup>68</sup>

Dessutom är vi människor okritiska människobedömare, som innebär att när vi väl har bildat oss en uppfattning av en annan människa så står vi fast vid den och ändrar oss ogärna. Även om vi får information som visar motsatsen så står vi oftast fast vid vad vi tyckte från början. Verkligheten visar att detta gör att vi ofta litar för mycket på affärskompanjoner, bedragare och så vidare.<sup>69</sup>

Om revisorn uppfattar ett företags representant som pålitlig och noggrann, får han eller hon omedvetet ett starkare förtroende för denne och litar då mer på vad förevarande säger. Detta kan representanten utnyttja till sin fördel genom att visa upp en bättre bild av sig själv än den verkliga.<sup>70</sup> Om exempelvis representanten, som har uppfattats som pålitlig, ger en uppgift till revisorn, litar revisorn i högre grad på den uppgift han fått än vad han annars skulle ha gjort. Det kan leda till att revisorn missar något väsentligt som i annat fall skulle ha upptäckts.

*”Med andra ord gäller det att hantera alla klienter lika noggrant oavsett vilket intryck de ger, men om det finns en uppfattning som omedvetet används vid bedömningar i arbetet så måste det vara svårt.”*

---

<sup>64</sup> Prop. 1993/94:138 sid. 6

<sup>65</sup> Eklöv, sid.1

<sup>66</sup> FAR, sid.103

<sup>67</sup> FAR, sid.103

<sup>68</sup> Augustsson, Gunnar, 2005, *Socialpsykologins ansikten*, sid. 83

<sup>69</sup> Nilsson, Björn, 1996, *Socialpsykologi*, sid. 169

<sup>70</sup> Augustsson, sid. 84

## 4. Empiri

*I detta kapitel sammanställer vi våra intervjuer som vi har genomfört med fyra revisorer från olika revisionsbyråer. Vi säkerställde att de intervjuade skulle få vara anonym i vårt arbete och nämner därför inga namn. I vår sammanställning har vi använt oss av tre olika teman (oberoendehot/motåtgärder, dokumentation samt lagar och regler) för att lättare se en helhetsbild av de olika revisorernas svar och åsikter inom respektive område.*

### 4.1 Oberoendehot/motåtgärder

Enligt revisor ett så är analysmodellen till stor hjälp för honom själv när han ska avgöra om det finns några hot mot hans självständighet och opartiskhet, då han måste gå igenom punkt för punkt och reflektera över eventuella hot. Om det uppstår oberoendehot vidtar de åtgärder och ändrar på rutiner. På deras byrå finns det två olika bolag som ingår i en så kallad enhet. Det innebär att ett bolag kan sköta den löpande bokföringen och han som står för det andra bolaget sköter revideringen. Om exempelvis en klient inte har gjort sin grundbokföring, så får de inte sköta den löpande bokföringen. Kommer till exempel en klient dit med sin pärm en gång i månaden och inte har fört dagbok eller gjort anteckningar, så får han eller hon åtgärda det och sedan återkomma, för att de hela tiden måste vara oberoende. Det är viktigt för de kontrolleras hela tiden av revisorsnämnden. Som revisor ett säger:

*”Det måste vara uteslutande att man kan bli påverkad”*

Om det uppstår ett oberoendehot hos revisor två vidtar de motåtgärder och i vissa fall lämnar de i väg uppgifter och uppdrag till ett annat kontor, inom samma koncern. De kan göra vissa jobb själv och sedan få någon annan som skriver under och på det viset undvika att hamna i tveksamma situationer. Vad det gäller självgranskning så är det nu tillåtet att granska bolag som även lämnar in sin löpande bokföring, men det måste göras av skilda personer på byrån. Revisor två uttrycker sig:

*”Vi är tillräckligt stora för att kunna dela upp jobben, det krävs att man kan påvisa vem som gör vad, men det blir många kockar på samma uppdrag, då en sköter löpande bokföring, en reviderar och en skriver på.”*

Detta görs för att säkerställa självgranskningshotet, menar revisor två. Deras byrå är tillräckligt stor för att de ska kunna dela upp jobben och det är sällan en kund är så väldigt stor för dem så att egenintresset hotas. Det förekommer ändå enstaka fall, då de väljer att avböja för att det känns obekvämt och då har de analysmodellen som stöd. Även deras interna diskussioner är till stöd för ett beslut att avböja sig ett uppdrag.

Ett problem som revisor tre påpekar är att klienter vill köpa alla tjänster, även rådgivning från samma leverantör. Då är det upp till revisorerna att få en bra balans, de måste agera självständigt och opartiskt och då är analysmodellen till stöd när de gör sin bedömning.

De arbetar med uppdragsbrev som de skickar till klienten, där de klargör ansvarsfördelningen mellan sig och kunden. Detta för att kunna visa att de är oberoende och förklara vad de inte befattar sig med. Om det uppstår ett oberoendehot hos dem, rådgör de alltid med en mer erfaren kollega innan de tar något beslut, poängterar revisor tre och uttrycker:



*”Jag skulle vilja säga att i nio av tio uppdrag så förekommer inga hot.”*

Enligt revisor fyra använder de sig av uppdragsbekräftelser i form av ett skriftligt avtal där det står vad de befattar sig med och vad klienten måste göra, vilka skyldigheter de har gentemot varandra. Gör de inte detta så kan det uppstå ett förväntningsgap då klienten förväntar sig att revisorn ska göra vissa saker som han inte gör. Det är enbart revisionsnära rådgivning som de får ge, men det är svårt att dra gränsen mellan vad som är revisionsnära och inte. Han menar att:

*”De mindre företag som vi har förväntar sig att revisorn ska ge råd, för dem är inte revisionen huvudsaken, de vill ha goda råd.”*

Det enda oberoendehot som han upplever att de kommer i kontakt med är självgranskningshotet, men då strukturerar de om och fördelar arbetsuppgifter mellan sig på kontoret. Den som gör bokslutet får inte vara med och revidera. Han har aldrig avböjt ett uppdrag på grund av oberoendehot, men av andra orsaker tvingats avböja.

## 4.2 Dokumentation

En fördel med analysmodellen är kravet på att allt ska dokumenteras, anser revisor ett. Detta underlättar sedan vid kvalitetskontrollerna som görs vart femte år, då han har alla uppgifter och uppdrag dokumenterat i sitt dataprogram. Han säger:

*”Man måste ju hänga med, här har man ju underlaget som godkänts av Revisorsnämnden i samband med kvalitetskontrollen, så det är jättebra med dom här programmen.”*

Vid en eventuell anmälan från exempelvis Skatteverket, Revisorsnämnden, en klient, en konkursförvaltare eller dylikt så har han ryggen fri i och med dokumentationen där han kan styrka sitt förfarande

Revisor två anser att analysmodellen är bra och ser det som en fördel att den infördes. De hade även före införandet av analysmodellen en blankett som de var tvungna att fylla i, men fördelen nu är att det har blivit mer formaliserat. Det blir en reflektion på vissa håll och fördelen är att det har tänkts till ytterligare ett led när det gäller oberoende. Hon menar att:

*”Saker som man kanske tidigare bara tänkte på, måste nu fyllas i och dokumenteras.”*

De har helt andra dokumentationskrav på sig nu än de hade tidigare, säger revisor tre. I dag är de tvungna att fylla i en analysblankett inför varje uppdrag. Det ser de som ett stöd och en fördel för dem vid eventuella tveksamma situationer, som kan uppstå under ett uppdrag. Exempelvis kan en utomstående tredje part uppfatta saker annorlunda och till och med göra en anmälan om han eller hon upplever att revisorn inte är oberoende.

Det har varit mycket diskussioner om det här med oberoende och nu har de fått en hjälp att dokumentera hur de tar ställning till oberoendet, tycker revisor fyra. Det är en sak hur de tycker angående oberoendet och hur omvärlden uppfattar det. Skulle det uppstå några tveksamheter så kan de påvisa hur de har arbetat, då allt beträffande oberoende finns dokumenterat, på grund av analysmodellens dokumentationskrav.

Han tror att en brist är att många fyller i analysmodellen när de tar åt sig ett uppdrag, men glömmer att uppdatera den när extrauppdrag uppstår, till exempel ett generationsskifte. Då ska egentligen en ny bedömning göras:

*”Det vet jag väl inte hur det är med.”*

### 4.3 Lagar och regler

Revisor ett anser att analysmodellen är fullt tillräcklig för att hantera oberoendehotet och tycker inte att ytterligare lagreglering behövs.

Han tror att de flesta revisorer följer lagen (analysmodellen), man är så rädd att få en anmärkning. Får han en prick av Revisorsnämnden, skulle det kunna innebära att han inte får revidera längre. I dag får omvärlden så mycket information om vilka lagar och regler som en revisor måste följa och där ingår kravet på oberoende, så enligt honom så tror han att det är en självklarhet för alla revisorer att vara oberoende. Vi måste kunna lita på oberoendet och han anser att vi kan göra det, men som i alla andra branscher så finns det alltid undantag som inte följer lagen. Det förekommer förmodligen en liten kategori som ligger mer snett än andra. Han uppskattar ändå att minst 80-90 % av revisorskåren utför sitt arbete prickfritt, men uttrycker sig:

*”Men gör dom det inte, är de dock illa ute och klarar definitivt inte kvalitetskontrollen, det gör dom inte.”*

Om alla revisorer följer analysmodellen kan revisor två inte svara på, men hon anser att modellen är tillräcklig för att hantera oberoendehotet och att deras yrke är nog reglerat, vilket tydligt talar om vad man får och inte får göra. Därvid bedömer hon att man kan lita på revisorernas oberoende. Hennes åsikt är emellertid att det går till överdrift vad gäller oberoende och regleringar:

*”Det är mycket mer formaliserat och vi känner verkligen av det”*

I dagens läge är det upp till branschen att utveckla vad god revisionssed är, anser revisor tre och de måste visa att de kan följa analysmodellen utan andra regleringar och lagstiftningar. Om analysmodellen är tillräcklig för att hantera oberoendehotet har han svårt att svara på. Vad det skulle finnas ytterligare vet han inte och han tror att det är svårt att lagreglera i detalj vad man får och inte får göra. Det kan vara olika från fall till fall.

De tar sitt ansvar och det tror han att hela revisorskåren gör, vad gäller användandet av analysmodellen. Det är ett måste då de har regelbundna kvalitetskontroller. Det finns förmodligen de som inte följer lagen till punkt och pricka, men så är det nog inom alla yrkesområden och branscher, men:

*”Det går alltid att hitta dem som ligger i den gråa zonen och inte följer regelverket.”*

Trots att det finns en analysmodell så kommer förmodligen skandaler att fortsätta dyka upp, men i det stora hela kan vi lita på revisorers oberoende, tycker revisor tre.

Revisor fyra anser att analysmodellen är tillräcklig för att hantera oberoendehotet, enligt honom behövs inte några fler lagar och regler angående detta. Däremot behövs mer utbildning och information om regleringar som finns i dag, så att de mäktar med att följa dessa:

*”Det är alldeles för mycket redan nu.”*

Eftersom de har kvalitetskontroller vart tredje år så tror han att alla följer analysmodellen. På kort sikt kanske vissa kan vara oseriösa, men långsiktigt ser han det som en omöjlighet. Han menar att följa modellen är ett måste, då de i annat fall kan få en varning. Varningen kan leda till att tillståndet dras in. Han anser att omvärlden kan lita på revisorernas oberoende, detta grundar han på att det finns så mycket regleringar och kontroller så att ingen ska ha möjlighet att frångå oberoendet.

Enligt alla intervjuade är det en fördel att analysmodellen infördes och revisor två uttrycker sig:

*”Fördelen är att det har tänkts till ytterligare ett led när det gäller oberoendet.”*

Vid införandet uppfattades den som svårtolkad och besvärlig poängterade de intervjuade, det krävdes mer tid och utbildning, men nu går den på rutin och fungerar väl i praktiken då den finns inbyggd i deras revisionsprogram. Den fungerar bra som stöd och hjälpmedel för att hantera oberoendet, den ger även mer utrymme för individuell bedömning i varje uppdrag.

## 5. Analys och slutsats

*I det här kapitlet kommer vi att koppla samman empirin med teorin för att kunna analysera det och komma fram till en slutsats.*

I och med att den nya revisorslagen kom måste nu revisorerna, med hjälp av analysmodellen, pröva om det finns några omständigheter som kan rubba deras oberoende. De revisorerna som vi har intervjuat anser att modellen är ett stöd och till stor hjälp för dem då de ska ta ställning till sitt oberoende. Anser de att deras oberoende är hotat ska de vidta motåtgärder och räcker inte det så måste revisorn avböja sitt uppdrag.

I annan information som vi tagit del av hävdas det att branschen alltid har gjort en oberoendeanalys, så det verkar inte vara något nytt, men fördelen nu kan vara att det blivit reglerat och mer formaliserat. Det tror vi försvårar för dem som försöker manipulera och fiffla med sin revision.

Enligt revisorslagen har revisorn skyldighet att dokumentera de överväganden som han eller hon har gjort vid analysen. Informationen i dokumentationen ska i efterhand kunna användas för att avgöra revisorns självständighet och opartiskhet. Av revisorns dokumentation ska det framgå om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet. Där bör också framgå vilka insatser som har gjorts för att eliminera eller neutralisera tänkbara oberoendehot.

Det här ser alla revisorerna som vi intervjuat som en stor fördel och som en person uttryckte sig,

*”saker som man kanske tidigare bara tänkte på måste nu skrivas ner och dokumenteras”.*

Det underlättar sedan vid kvalitetskontrollerna då alla uppgifter och uppdrag finns dokumenterat i dataprogrammet. Det är en sak hur revisorerna tycker angående oberoendet och hur omvärlden uppfattar det och skulle det uppstå några tveksamheter så kan de påvisa hur de har arbetat.

Det här låter bra, men vi har tagit del av undersökningar som visar att det brister i detta och revisorerna ser bara analysmodellen som en ny blankett att sätta kryss i. Det gäller att revisorerna tar det här med oberoende på allvar, annars kommer det nog att regleras ytterligare och det eftersträvas inte från revisorernas sida som tycker att det är fullt tillräckligt med lagar och regler som det är i dag.

En revisor har som vi tidigare nämnt även möjlighet att utföra uppdrag som konsult och ge råd till företag som han eller hon inte reviderar, men råd kan även ges till företag som revisorn reviderar, om dessa är begränsade till att utgöra råd som naturligt följer av revisorns iakttagelser vid granskningen. Men ett problem som verkar upplevas av revisorerna är att klienter vill köpa alla tjänster, även rådgivning från samma leverantör. Då är det lätt att revisorernas oberoende hotas och det gäller att de får en bra balans på detta.

Något som vi tycker verkar väldigt bra är att revisorerna skickar ut ett så kallat uppdragsbrev till sina klienter, där de upplyser om vad de får och inte får göra, vilka skyldigheter de har gentemot varandra och det tror vi ger en ökad förståelse för klienten. Det blir nog lättare för revisorn att säga ifrån till vissa tjänster och därmed skyddar han eller hon sitt oberoende. Vi

tror också att revisorerna får lättare att behålla sina klienter om de gör klart för dem vad som gäller redan från början.

Minst vart femte år måste revisorerna genomgå en så kallad kvalitetskontroll, som utförs av en utomstående kvalitetskontrollant. Då undersöks det bland annat om revisorerna utför sina uppdrag som oberoende. Det är viktigt att revisorerna klarar denna kontroll, då de annars kan få en varning som i sin tur kan leda till att revisorn inte längre får revidera.

I sina uppdrag ska en revisor granska, bedöma och verifiera materialet och då kan man säga att revisionen kan ses som en kontrollskapande aktivitet. Vi tycker att det är självklart att den här kontrollen som revisorn har över företaget också måste kontrolleras då revisorns arbete måste utföras med hög kvalitet, självständighet och på ett oberoende sätt. Genom att det görs regelbundna kvalitetskontroller av någon utomstående anser vi att omvärlden och dess intressenter kan lita på revisionens kvalitet.

Det finns dock en liten aspekt som vi tänkt på som skulle kunna påverka kvaliteten på revision och det är människans omedvetna beteende, som gör att vi litar mer på dem som ger ett förtroendeingivande och pålitligt intryck. Det innebär att vissa klienter kanske kommer undan med vissa beräkningar etc. som de inte borde ha gjort och detta på grund av ett mänskligt beteende som kanske inte är så lätt att komma åt.

Vi tycker att det är intressant att man kan se på revision med olika synsätt, exempelvis det som Eklöv tar upp i sin bok, meningsskapande, kommunikation och trovärdigt. Det som vi kopplar samman med revision är en massa lagar och regler. Revisorn gör si eller så, på grund av att det står i lagtexten, men tittar man på Eklövs förmåga att se på revision i olika perspektiv kan man se att det handlar inte bara om lagar och regler. Men vi tycker att en förutsättning, för att man ska kunna se på revision på dessa olika sätt, är att revisorn agerar oberoende i alla lägen. Skulle revisorn inte vara oberoende så skulle hans eller hennes bekräftelse och kommunikation inte vara värt något. Det skulle heller inte skapas något förtroende för företaget.

Vi tror att ett hundra procentigt oberoende bland revisorerna är omöjligt, det är hela tiden en tolkningsfråga, revisorn själv kanske anser sig vara oberoende men samtidigt har någon utomstående en annan uppfattning. I det stora hela tror vi ändå att revisorerna är oberoende då det finns så mycket lagar, regler och kontroller som de måste följa för att få fortsätta med sitt yrke. Vi tror inte att det behövs några ytterligare lagar kring detta. Skulle det införas ännu striktare lagar så anser vi att revisorerna skulle bli så begränsad i sitt arbete, allt skulle kunna bli svart eller vitt, den individuella bedömningen försvåras. Detta skulle kunna medföra att revisorn får svårt att ta åt sig klienter, på grund av att de måste hålla sig inom ramen av regelverk som stramas åt ytterligare.

Enligt undersökningen som vi har gjort så verkar det som om analysmodellen fungerar bra i praktiken och att den fyller sin funktion. Viss kritik har riktats mot detta, men vi tycker med tanke på intervjuresultaten att det förstnämnda stämmer och att lagen följs som den ska ute på revisionsbyråerna.

Fördelen med analysmodellen är enligt oss att om det uppstår ett oberoendehot så finns möjligheten att eliminera detta med hjälp av motåtgärder. Exempelvis självgranskningshot kan undvikas genom att fördela arbetsuppgifter inom byrån. En sköter löpande bokföring, en reviderar och en annan skriver under. Det här är positivt både för klienten och för byrån, anser

vi. Klienten kan få alla sina uppdrag utförda hos samma revisionsbyrå och detta medför att det skapas mer arbetstillfällen för byrån.

Vi kan också se en annan sida på det här, kan oberoendet verkligen säkerställas genom att fördela arbetsuppgifter inom *samma* byrå? Vi har erfarenhet av att personer som arbetar nära varandra oftast har samma åsikter och värderingar, dessa komponenter kan inte vara bra för att få en objektiv bedömning, som oberoendet kräver.

Det viktigaste som vi har kommit fram till är att analysmodellen är ett bra verktyg för att hantera och kunna säkerställa oberoendet. Vi tror ändå inte att oberoendefrågan någonsin kommer att lösas helt, men i det stora hela kan vi känna oss säkra angående revisorernas oberoende. Det kommer förmodligen alltid att finnas oseriösa revisorer, oavsett hur mycket lagar och regler som stiftas, men dessa utgör endast en liten del av revisorskåren och de måste få det betydligt svårare nu när analysmodellen och dess dokumentationskrav finns.

# Källförteckning

## Böcker

Andersen, Heine, 1994, *Vetenskapsteori och metodlära*, Studentlitteratur, Lund

Augustsson, Gunnar, 2005, *Socialpsykologins ansikten*, Studentlitteratur, Lund

Cassel, Filip, 1996, *Den reviderade revisorsrollen*, Nerenius & Santerus Förlag AB, Stockholm

Diamant, Adam, 2004, *Revisors oberoende*, Iustus Förlag AB, Uppsala

FARs Revisionsbok, 2004, FAR Förlag AB, Stockholm

Nilsson, Björn, 1996, *Socialpsykologi*, Studentlitteratur, Lund

## Referenslitteratur

Eriksson, L-T, Wiedersheim – Paul, F, 2001, *Att utreda forska och rapportera*, Liber AB, Malmö

Hartman, Jan, 2001, *Grundad teori*, studentlitteratur, Lund

Svensson, Starrin, 1996, *Kvalitativa studier i teori och praktik*, Studentlitteratur, Lund

## Artiklar

Edwardsson, Carl-Johan, Engkvist, David, *Sociala kontakter - ett hot mot revisorns oberoende eller ökade kontrollmöjligheter?*, Balans nr. 2

Engerstedt, U, Strömqvist, A, 2003, *Revisorns opartiskhet och självständighet - en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*, Balans nr 10

Levander, Margaretha, 2002, *Revisionsjätte säljer ut*, Dagens industri

Levander, Margaretha, 2004, *Billiga revisorer riskerar oberoendet*, Dagens industri

Revisorsnämnden, 2003, 254. *Revisorsnämnden gör uttalande om analysmodellen*. FAR INFO nr 7

Wennberg, Inge, 2003, *Han tvivlar på analysmodellen*, Balans nr 8-9

Wennberg, Inge, 2004, *När rådgivning var en inkörsport till revisionen*, Balans nr 8-9

## Internet

<http://www.ad.se/index.php?serv=startpage> 2005-05-19

<http://www.far.se/doc/IFACs%20etiska%20regler%20kapitel%208.doc> 2005-05-09

<http://www.farkomplett.se/document.jsp?fromHitlist=true&documentId=557057&database=Revision%20praktisk%20beskrivning&currentDocument=1&hits=1&page=0&selectedDbNumbers=&selectedResultList=Revision+praktisk+beskrivning> 2005-05-31

<http://www.farkomplett.se/dokumentPrint.jsp?fromHitlist=false?nextDocument=false>  
2005-03-10

## **Intervjuer**

Revisor 1, 2005-04-19

Revisor 2, 2005-04-20

Revisor 3, 2005-04-21

Revisor 4, 2005-04-27

## **Övriga källor**

Bildt, Carl, Proposition 1993/94:138 sid. 6

Eklöv, Gunilla, 1998, *Kvalitet i revision*, Licentiatuppsats i Företagsekonomi



## Bilaga 1 - Intervjufrågor

1. Vad anser ni om analysmodellen? Är det en för- eller nackdel att den infördes? Motivera!
2. Är analysmodellen tillräcklig för att hantera oberoendehotet? Eller behövs ytterligare lagar och regler? Motivera!
3. Tror ni att alla revisorer följer lagen, (analysmodellen) som det är tänkt? Gör ni det? Motivera!
4. Anser ni att omvärlden kan lita på revisorernas oberoende? Motivera!
5. Om det uppstår något oberoendehot hos er, använder ni er då av några motåtgärder? I sådana fall vilka? Ge gärna exempel!

## Bilaga 2 - exempel på dokumentationsblankett

### Revisionsbyrån XYZ AB — Prövning enligt revisorslagen 21 § (analysmodellen)

Klient	Klient nr	Räkenskapsår
Uppdragstyp	<input type="checkbox"/> Nytt uppdrag	<input type="checkbox"/> Befintligt uppdrag

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

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

#### II. Särskilda omständigheter/åtgärder

Forts. bilaga .....
---------------------

#### III. Vald/huvudansvarig revisors bedömning

<input type="checkbox"/> Uppdraget accepteras/behålls	Datum	Signatur
<input type="checkbox"/> Uppdraget avböjs/avslutas		
Kommentar		
Forts. bilaga .....		
Underrättelse till		
<input type="checkbox"/> Klienten .....	Datum .....	
<input type="checkbox"/> Medarbetare .....	Datum .....	

Källa: <http://www.farkomplett.se/documentPrint.jsp?fromHitlist=false?nextDokument=false>  
2005-03-10

## Bilaga 3 – Oberoendeanalys

Klient	Räkenskapsår	Utfört av	Datum
XX	XXXXXX-XXXXXX	XX	XXXX-XX-XX

### Egenintresse

#### Slutsats egenintresse

Uppdragets arvode är ringa i förhållande till revisorns totala omfattning.  
*Det saknas omständigheter som kan utgöra hot eller jäv.*

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

Egenintresse finns ej.  
Ickeordinära affärsmässiga transaktioner eller ekonomiska mellanhavanden har ej förekommit.  
Ingen närstående har intressen i klienten, inget betydande arvode från klienten.

### Självgranskning

#### Slutsats självgranskning

Inga omständigheter förekommer som kan strida mot jävregler i ABL m.m.  
Fristående rådgivning har ej lämnats.  
*Det saknas omständigheter som kan utgöra hot eller jäv.*

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

Ingen rådgivning är lämnad under räkenskapsåret.  
XX är anställd i YY AB- och den byrån ingår när det gäller jävbestämmelser i revisionsenheten.

Denna kund gör grundbokföring helt själv – genom attestering har godkänt verifikationen som dokumentation av affärshändelsen i den verksamhet som revisionsuppdraget omfattar och att kunden genom att notera på verifikationen har sett till att affärshändelsen är klassificerad till sin art.

Kunden uppfyller båda kraven – attestering – klassificering.

XX utför datahantering/huvudbokföring av verifikationerna och upprättar bokslut och årsredovisning. XX vet att jävsreglerna måste följas och jag följer upp det löpande.

### Partställning

#### Slutsats partställning

Fall förekommer ej där byrån/revisorn företrätt klienten.  
*Det saknas omständigheter som kan utgöra hot eller jäv.*

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

Har ej deltagit vid ev. diskussioner med Skattemyndigheten eller i annan fråga.  
Ej heller deltagit vid förvärv/försäljning av bolagets tillgångar.

## **Vänskap**

### **Slutsats vänskap**

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

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

Har ej umgåtts privat med klienten.

## **Skrämsel**

### **Slutsats skrämsel**

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

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

Ingen påtryckning har förekommit från klienten.

## **Övrigt**

### **Slutsats övrigt**

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

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

Inget som helst hot har förekommit.

## **Sammanfattning och slutsats**

### **Slutsats**

**Uppdraget kan behållas/accepteras.**

### **Vidtagna eller planerade motåtgärder**

Några åtgärder har inte behöva vidtas.

**Godkänt av: xx**