



Filosofie kandidatuppsats i handelsrätt  
Vårterminen 2006

# En jämförelsestudie mellan svensk och amerikansk rätt utifrån revisors oberoende vid rådgivning

*”Externa krav på kompetens, oberoende och auktoritet  
contra  
yrkesutövarens interna (egna) ekonomiska intressen”<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> Intressekonflikter och finansiella marknader s.165

# Sammanfattning

- Titel:** En jämförelse studie mellan svensk och amerikansk rätt utifrån revisorns oberoende vid rådgivning.
- Ämne:** Examensarbete i handelsrätt JHC 600  
Högskolan i Kristianstad, vårterminen 2006
- Författare** Marie Hult
- Handledare:** Krister Moberg
- Nyckelord:** Oberoende  
Opartisk  
Rådgivning  
Fristående
- Syfte:** Mitt syfte med uppsatsen är att jämföra svensk och amerikansk rätt vad det gäller revisorns oberoende vid fristående rådgivning.
- Metod:** Jag har valt att arbeta utifrån ett rättdogmatiskt sätt, vilket innebär att jag tolkar och systematiserar gällande rätt utifrån relevanta rättskällor.
- Slutsats:** Skillnaden mellan svensk och amerikansk rätt är att, den amerikanska rätten är uppbyggd kring förbudsregler vad det gäller verksamhet utanför revisionsuppdraget. Den svenska rätten tar fasta på revisorns egen förmåga att avgöra vad som är hot mot hans oberoende vid fristående rådgivning och vilka åtgärder han kan vidta för att eliminera dessa. Den amerikanska rätten förbjuder revisorer med revisionsuppdrag att ha fristående rådgivning.

Den svenska revisorn kan idag balansera det flesta hot mot oberoendet vid fristående rådgivning med hjälp av den analysmodell som han har till sin hjälp vid granskningen av oberoendet inför revisionsuppdrag. Analysmodellen stämmer väl med de principer som det nya åttonde EU-direktivet har fastlagt skall gälla för medlemsländerna.

Jag anser inte att den fristående rådgivningen kommer att vara ett hot mot revisorns oberoende. Fördelarna med att samla kompetens under samma tak skulle främja kompetensutvecklingen hos revisionsbyråns medarbetare och göra revisionsrådgivningen mer målinriktad, vilket skulle kunna bidra till att kostnaderna minskar för revisionsklienten. Jag tycker att det är av vikt att lyfta fram att objektiviteten hos revisorn kan ifrågasättas. Revisorn kan ha intressen som inte är direkt synbara när han gör sin analys av oberoendet inför uppdrag.

# Innehållsförteckning

<b>Sammanfattning .....</b>	<b>3</b>
<b>Förkortningar .....</b>	<b>7</b>
<b>1 Inledning.....</b>	<b>8</b>
1.1 Bakgrund .....	8
1.2 Syfte .....	9
1.3 Metod .....	9
1.4 Disposition .....	9
<b>2 Allmänt om revision och revisor .....</b>	<b>10</b>
2.1 Allmänt om Revision .....	10
2.1.1 Revisionens syfte.....	10
2.1.2 Internkontroll och förhållandet mellan internkontroll och extern kontroll .....	10
2.1.2.1 Bolagskoden .....	11
2.1.3 God revisionsred .....	11
2.2 Allmänt om revisorer .....	12
2.2.1 Olika kategorier av revisorer i Aktieföretag .....	12
2.2.2 Revisorns uppgifter .....	12
2.2.3 God revisorsred .....	13
2.3 Revisorns rådgivning.....	13
2.3.1 Olika typer av rådgivning.....	13
2.3.1.1 Revisionsrådgivning .....	14
2.3.1.2 Fristående rådgivning .....	14
2.3.2 Den fristående rådgivningens utveckling under de senaste åren.....	15
<b>3 Revisorns oberoende - några utgångspunkter .....</b>	<b>17</b>
3.1 Oberoendets två delar .....	17
3.2 Opartisk .....	17
3.3 Självständig .....	18
3.4 Objektiv .....	19
<b>4 Revisorns oberoende enligt svensk lag.....</b>	<b>20</b>
4.1 Jäv enligt Aktieföretagen .....	20
4.2 Revisorslagen (2001:883) .....	22
4.2.1 Revisorslagets tillkomst och övervägande om revisorns oberoende.....	22
4.2.2 Allmänt om analysmodellen.....	23
4.2.3 Analysmodellen och fristående rådgivning.....	26
4.2.3.1 Tre typfall av fristående rådgivning .....	27
4.2.3.2 Närmare om självgranskningsbestämmelsens konstruktion och syften .....	29
4.2.3.3 Fristående rådgivning som faller utanför analysmodellens tillämpning .....	30
4.2.3.4 Undantag på grund av presumtionsgenombrott .....	30
4.3 EU-direktivet .....	33
4.3.1 Det åttonde direktivet .....	33
4.3.2 Principmodellen .....	33
4.3.3 Oberoende reglerna .....	34
4.3.4 Skillnader mellan direktivet och den svenska revisorslagen.....	34

4.4 Några sammanfattande synpunkter .....	34
<b>5 Revisorns oberoende enligt amerikansk lag.....</b>	<b>36</b>
5.1 Revisionskultur.....	36
5.2 Närmare om SOAs syfte .....	36
5.3 Oberoende reglerna .....	37
5.3.1 Förbjudna tjänster.....	37
5.3.2 Revisors enskilda prövning av oberoendet.....	38
5.3.3 SOAs konsekvenser för den fristående rådgivningen .....	38
5.3.4 För och nackdelar med oberoende reglerna .....	39
<b>6 En jämförelse mellan svensk och amerikansk lag och ett försök till en konsekvensanalys .....</b>	<b>40</b>
6.1 Oberoendet .....	40
6.2 Rådgivningen .....	40
6.3 Konsekvensanalys .....	41
<b>7 Slutsats.....</b>	<b>43</b>
<b>Källförteckning .....</b>	<b>44</b>
Propositioner .....	44
Böcker .....	44
Artiklar .....	44
Examensarbeten .....	45
Utredning.....	45
Internet .....	45

## Förkortningar

**ABL** Den nya Aktiebolagslagen (2005:551)

**FAR SRS** Branschorganisationen för revisorer och rådgivare (den 1 september 2006)

**REVF** Förordningen om revisorer

**REVL** Revisorslagen (2001:883)

**SEC** Securities and Exchange Commission

**SOA** Sarbanes and Oxley Act.

Förkortningen SOX förekommer även i böcker och artiklar men jag har valt att använda mig av förkortningen SOA, då detta är den förkortning som används i Europeiska unionens officiella tidning.

I uppsatsen använder jag mig av ordet han när jag hänvisar till revisorn och detta gör jag i det syftet att göra texten lättläst. Jag är väl medveten om att det finns både kvinnliga och manliga revisorer.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

I början av detta sekel skakades USA av stora företagsskandaler och en våg av konkurser följde.<sup>2</sup> Orsaken till detta var att bolagen visade en ekonomisk bild som inte stämde med den faktiska. Bolagen använde bokföringsmetoder vars syfte var att visa upp ett resultat som skulle locka investerare att satsa pengar i bolagen. Det hela slutade med att bland annat bolag som Enron föll platt till marken samt att aktieägare och anställda förlorade pengar. Marknadens förtroende för bolagen skadades allvarligt och röster höjdes för en skärpt lagstiftning vad det gäller bland annat revisorns oberoende vid rådgivning. Fram växte i USA Sarbanes –Oxley Act (SOA) som kom att gälla för börsnoterade bolag på den amerikanska börsen och lagen kom även att få effekt på diskussionen kring revisorns rådgivning i Sverige.<sup>3</sup>

Sarbanes and Oxley Act<sup>4</sup> är tillämplig på samtliga amerikanska och icke-amerikanska bolag som har inregistrerade aktier för handel på amerikansk börs eller marknadsplats. Syftet med lagen är att återställa investerarnas förtroende för aktiemarknaden.

EG:s bolagsrätt tillhör den sekundära EG-rätten vilket innebär att direktiven riktar sig till medlemsstaterna och anger ett resultat som skall uppnås inom en viss tid, men överlåter åt staterna själva att bestämma form och tillvägagångssätt för den nationella implementeringen. Det ”gamla ” åttonde bolagsdirektivet utfärdades 1984 och har idag ersatts av det nya åttonde bolagsdirektivet.<sup>5</sup>

I det tidigare åttonde direktivet som antogs 1984 var detta mer av teknisk natur och blev på senare år kompletterad med bland annat med en rekommendation om revisorns oberoende vilken till en viss del är inarbetad i det nya åttonde direktivet.<sup>6</sup> Oberoenderegeln är uppbyggd kring en principbaserad analysmodell som skall användas vid granskningen av revisorns oberoende och hjälpa revisorn att avgöra om han kan ta uppdraget eller vilka motåtgärder han behöver vidta för att balansera hotet mot oberoendet. Tillämpningsföreskrifterna för oberoendet är tvingande genom kommittologiförfarandet.

---

<sup>2</sup> Sarbanes-Oxley Act - lagens påverkan på bolag i Sverige- s. 7

<sup>3</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002 – med focus på revisorerens rotation – s. 1

<sup>4</sup> Balans 1/2003 s. 23

<sup>5</sup> Aktiebolagslagen och EG s. 90 - 91

<sup>6</sup> Balans 1/2006 s. 22



Svensk Revisorslag (REVL) anser att det är en allmän plikt att revisorn skall utföra sitt arbete efter god revisorssed och att den i princip är tillämplig på revisorns hela yrkesverksamhet även inom andra närliggande uppdrag såsom fristående rådgivning<sup>7</sup>. Den 1 januari 2002 infördes i REVL att revisorns opartiskhet och självständighet skall prövas enligt en särskild analysmodell. FAR<sup>8</sup> har givit ut en kommentar till stöd vid tillämpningen av denna modell.

Revisorns oberoende har varit ett omdiskuterat ämne såväl nationellt som internationellt lika länge som det har funnits revisorer.<sup>9</sup> Den svenska oberoenderegleringen bygger på främst två typer av regler och varav den ena är jävsbestämmelserna i Aktiebolagslagens nionde kapitel och den andra är analysmodellen i Revisorslagen.<sup>10</sup>

## **1.2 Syfte**

Mitt syfte med uppsatsen är att jämföra svensk och amerikansk rätt utifrån revisorns oberoende vid fristående rådgivning. Jag vill undersöka om det finns skillnader mellan främst den svenska och amerikanska lagstiftningen i denna fråga.

## **1.3 Metod**

Jag har valt att arbeta utifrån ett rättdogmatiskt sätt, vilket innebär att jag tolkar och systematiserar gällande rätt utifrån relevanta rättskällor. Genom att studera relevant lagstiftning, propositioner och artiklar har jag skapat mig en bild av det aktuella ämnesområdet.

## **1.4 Disposition**

Dispositionen av uppsatsen har jag valt att inleda med att presentera uppsatsens ämne, syfte, och metod. Därefter skriver jag allmänt om revision, revisor och några utgångspunkter utifrån revisorns oberoende. Uppsatsen kommer därefter att inriktas mot revisorns oberoende utifrån svensk och amerikansk rätt. I dessa kapitel kommer jag att fördjupa mig i vad revision och fristående rådgivning är samt kriterierna för dessa. Därefter avrundas uppsatsen med jämförelser och skillnader mellan de undersökta rättsområdena.

---

<sup>7</sup> Revisors oberoende s. 71

<sup>8</sup> [www.far.se](http://www.far.se)

<sup>9</sup> Balans 2/1999 s. 22 - 23

<sup>10</sup> Revisorns oberoende s. 241

## **2 Allmänt om revision och revisor**

### **2.1 Allmänt om Revision**

I detta kapitel kommer jag att beskriva vad en revision och en revisor är. Jag kommer även att redogöra för revisorns olika uppdrag.

#### **2.1.1 Revisionens syfte**

Revisionens syfte, framkommer bl.a. i 9 kap 3 § ABL. Enligt detta skall revision i den omfattning god revisionsred bjuder kontrollera bolagets årsredovisning, bokföring samt styrelsens och verkställande direktörs förvaltning av bolaget. Revisorns uppgift är att ge utomstående intressenter en trovärdig ekonomisk bild av det aktuella bolaget, vilket även är incitament för ett effektivt näringsliv.<sup>11</sup>

Revisorns granskningsuppdrag delas upp i räkenskapsrevision och förvaltningsrevision, där räkenskapsrevisionen omfattar bolagets årsredovisning och bokföring samt att förvaltningsrevisionen är en granskning av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Hela granskningen skall därefter slutföras med en revisionsberättelse.<sup>12</sup>

Inför revisionsuppdraget skall revisorn bedöma att kraven för oberoende och professionell kompetens är uppfyllda samt att det inte får finnas stora begränsningar i omfattningen av revisorns arbete.<sup>13</sup> Granskningen skall dokumenteras och följa uppdraget för att kunna kontrolleras och omprövas när t.ex. revisionsteamet förändras.

#### **2.1.2 Internkontroll och förhållandet mellan internkontroll och extern kontroll**

Syftet med internkontrollen är att säkerställa att bolagets verksamhet sköts väl och effektivt, att tillgångar skyddas, att oegentligheter och fel förhindras och upptäcks samt att tillförlitlig ekonomisk information upprättas i tid. Ansvar för internkontrollen åvilar företagsledningen och utförs vanligtvis av en internrevisor i större företag.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> Bolagsrevisorn s. 34

<sup>12</sup> Aktiebolagslagen, *En kommentar del 1*. s. 9:10

<sup>13</sup> Balans 4/2005 s. 43

<sup>14</sup> FARs samlingsvolym s. 274

Externkontrollen är den revision som den av bolagsstämman valda revisorn utför med syftet att tillgodose aktieägarnas intresse av att företagsledningen kontrolleras men även att andra intressenters intresse skyddas. Externrevisorn har möjlighet att anlita internrevisorn enligt 9 kap. 18 § i ABL, i den utsträckningen som det är förenligt med god revisionsred. Revisorns granskning av årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning skall vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver och utmynna i en revisionsberättelse där eventuella påpekande skall vara nedtecknade. Revisionsberättelsen skall sedan lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor innan bolagsstämman.<sup>15</sup>

### **2.1.2.1 Bolagskoden**

Bolagskoden innehåller normer för bolagsstyrning och är ett komplement till nuvarande lagstiftning på området. Koden är aktuell för svenska börsnoterade bolag och tillämpades för första gången inför bolagsstämmorna inför 2006. Syftet med koden är bl.a. att dokumentera styrelsen arbete med bolagets internkontroll, för att skydda ägarnas investering och bolagets tillgångar.<sup>16</sup>

I dag skall revisorn redogöra för utfört arbete och gjorda iakttagelser men inte lämna egen uppfattning om styrelserapporten. Detta anses inte tillräckligt av marknadsaktörerna och därför har FAR påbörjat ett arbete med att ta fram ett nytt förslag till en styrelserapport där revisorn ska uttala en egen uppfattning. Rapporten beräknas att vara färdig för introduktion under 2006.<sup>17</sup>

Bolagskoden gäller som jag tidigare ovan har nämnt, för samtliga svenska bolag noterade på A-listan och för svenska bolag på O-listan med ett marknadsvärde över tre miljarder kronor. I de bolag som saknar internrevision där skall styrelsen varje år utvärdera behovet av en sådan och motivera sitt ställningstagande.<sup>18</sup>

### **2.1.3 God revisionsred**

Granskningens omfattning avgörs av vad som kan anses som god revisionsred enligt 9 kap. 3 § ABL. God revisionsred ger revisorn möjlighet till att anpassa granskningen av bolaget till

---

<sup>15</sup> Prop. 2004/05:85 s. 319 - 320

<sup>16</sup> Balans 1/2006 s. 14 - 16

<sup>17</sup> Balans 1/2006 s. 15-16

<sup>18</sup> Balans 1/2006 s. 14

dess förhållanden och den utveckling som sker genom teori och praxis.<sup>19</sup> Utvecklingen av begreppet god revisionsssed vilar på revisorsorganisationerna samt på Revisorsnämnden enligt REVL 3 §.

God revisionsssed är bl.a. rekommendationer från FAR hur revisorn skall utföra sin revisionsverksamhet och anpassas fortlöpande till utvecklingen inom revisionsområdet.<sup>20</sup> Utvecklingen påverkas av olika intressenters berättigande krav och förväntningar samt revisorns kompetens och objektivitet. Revisorsnämnden ansvarar för att normeringen på området utvecklas på ett lämpligt sätt och har även tolkningsföreträdare på innehållet i god revisionsssed.

## **2.2 Allmänt om revisorer**

### **2.2.1 Olika kategorier av revisorer i Aktiebolag**

Enligt 9 kap. 12 § och 19 § ABL, kan både en juridisk som fysisk person vara revisor i ett aktiebolag. När det gäller fysiska personer är det enbart den som är auktoriserad eller godkänd revisor som kan vara revisor enligt 9 kap. 12 § ABL.

Bestämmelser om godkännandet och auktorisationen av revisor finns i revisorslagen och revisorsförordningen.

Till revisor får även registrerat revisionsbolag utses under förutsättning att det finns en huvudansvarig revisor.

### **2.2.2 Revisorns uppgifter**

Revisorns uppgifter är enligt 9 kap. 3-6 §§ ABL att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning av bolaget utifrån bolagsstämmans anvisningar enligt gällande lag och praxis. Granskningen skall vid räkenskapsårets slut resultera i en revisionsberättelse och eventuella erinringar skall framställas till styrelsen och den verkställande direktören.

De ökade kraven från omvärlden på att den finansiella informationen från bolagen är snabb och korrekt och att ansvarsfördelningen mellan de olika bolagsorganen är tydlig. Detta leder

---

<sup>19</sup> Bolagsrevisor s. 36

<sup>20</sup> FARs samlingsvolym s. 282

till en mer direkt styrning och kontroll av revisorns uppgifter vid revisionen. Det ställs krav på att revisorn närvarar vid bolagsstämman för att kunna svara på frågor och förklara sina slutsatser i revisionsberättelsen.<sup>21</sup> Idag har revisorn rätt att närvara vid bolagsstämman om han så önskar och är skyldig att närvara om det anses nödvändigt med hänsyn till ärendena.<sup>22</sup>

Den fortlöpande utvecklingen av revisors roll medför att revisorn måste hålla sig ajour med ny lagstiftning gällande redovisning och sin egen yrkesroll. Detta innebär att det är en fortlöpande kunskapsutveckling som gäller för att kunna bibehålla sin kompetens och att kunna coacha och leda sitt team bestående av revisorer och specialister inom olika områden utifrån kundens behov.<sup>23</sup>

### **2.2.3 God revisorssed**

Enligt Adam Diamant kan man se den goda revisorsseden som en rättslig och yrkesetisk standard. Där den yrkesetiska standarden är avsedd att organisera revisorns egen verksamhet marknadsföring och relation till kolleger m.m. samt att i viss mån även omfatta revisorns agerande utanför hans yrkesutövning. Medan den rättsliga standarden kan ses som en offentlig sanktionerad standard som revisorn följer i egenskap av kvalificerad revisor. Den rättsliga standarden innefattar inte enbart revisionsuppdraget utan all tillåten verksamhet som revisorn får ägna sig åt och gränsdragningen mellan tillåten respektive otillåten verksamhet.<sup>24</sup>

Den rättsliga standarden god revisionssed är ingen fast regel utan det är tänkt att den skall utvecklas i takt med förändringar i kraven från bland annat lagstiftarna, klienterna och samhällsutvecklingen. Detta innebär att den goda sedens yttre ramar sätts genom REVL och REVF inklusive de föreskrifter som meddelats med stöd av dessa författningar samt att revisorn är skyldig att följa den goda revisorsseden.<sup>25</sup>

## **2.3 Revisorns rådgivning**

### **2.3.1 Olika typer av rådgivning**

Rådgivning till klient given av revisor är dels den rådgivning som har med revisionsuppdraget att göra (revisionsrådgivningen) och dels den som är en fristående del i verksamheten, den

---

<sup>21</sup> RS - Revisionsstandard i Sverige s. 8-9

<sup>22</sup> Den nya Aktiebolagslagen kap. 9 40 §

<sup>23</sup> RS - Revisionsstandard i Sverige s. 10

<sup>24</sup> Revisorns oberoende s. 54

<sup>25</sup> Revisorns oberoende s. 56 - 57

fristående rådgivningen. Varav den fristående rådgivningen är den som är mest lukrativ ekonomiskt sätt.

### **2.3.1.1 Revisionsrådgivning**

Med revisionsrådgivning avses råd som omedelbart föranleds av revision.<sup>26</sup> Rådgivningen skall ha ett naturligt samband med revisionen och det får inte finnas tvivel om revisorns opartiskhet och självständighet.<sup>27</sup>

Revisionsrådgivningens syfte är att revisionsklienten skall kunna fullgöra sina skyldigheter vad det gäller bolagets räkenskaper och revisorns råd skall styras av vad som anses utgöra revision.<sup>28</sup> Då det vilar på revisorn att upplysa om gällande rätt kan han även peka på de olika val som klienten kan göra för att föra sin bokföring enligt bokföringslagens krav. Han kan även ge råd som medför förbättringar i fråga om organisation, kalkyler och budgetering. Problemet med hur långt rådgivningen kan sträcka sig är inte en fråga för självgranskningsbestämmelsen utan för generalklausulen i REVL.

Gränsdragningen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning kan bli särskilt problematisk i mindre bolag i jämförelse med stora bolag.<sup>29</sup> I ett stort bolag tas besluten av en styrelse och den har tillgång till intern kompetens som kan värdera och eventuellt förkasta rådet. Medan i ett mindre bolag saknas denna kompetens och bolaget kommer med sannolikhet att följa rådet vilket kan innebära att revisorn får ett bestämmande inflytande i bolaget vilket står i strid med oberoendereglerne.

### **2.3.1.2 Fristående rådgivning**

Revisorn granskar inte enbart bolag utan kan även ge rådgivning i skatte- och organisationsfrågor. Gränsdragningen mellan revisorns revisionsverksamhet och fristående rådgivning är svår att dra och bör skapas genom utveckling av god revisors- och revisionssed, vilket även betonas av FAR enligt God yrkessed<sup>30</sup> där en revisor inte får främja orätt.<sup>31</sup>

---

<sup>26</sup> Aktiebolagslagen, *En kommentar del 1*. s.9:19

<sup>27</sup> <http://www.far.se/pdf/FAR%20YRKESETISKA%20REGLER%20060206.pdf>

<sup>28</sup> Revisorns oberoende s. 328

<sup>29</sup> Revisorns oberoende s. 270

<sup>30</sup> [www.far.se/pdf/FAR%20YRKESETISKA%20REGLER%20060206.pdf](http://www.far.se/pdf/FAR%20YRKESETISKA%20REGLER%20060206.pdf)

<sup>31</sup> Bolagsrevisor s. 52

Lagstiftarna betonar särskilt att revisorn inte får ha sidoverksamhet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och oberoende vid utförandet av en lagstadgad revision. Revisorns konsultjänstverksamhet kan medföra att tilltron till hela branschen ifrågasätts utifrån oberoendeperspektivet. Detta är baserat på att intressenterna kan ha svårt att skilja på revisorn som konsult och som företrädare för deras intressen. Då intressenterna normalt sett har att bedöma revisorns förmåga att genomföra en oberoende revision genom yttre faktorer manifesterade i form av revisionsbranschens organisation.<sup>32</sup>

Enligt Lars Bo Langstedt finns det fördelar med att låta revisorn ha fristående rådgivning då detta är en samhällsmässig nytta för revisionen. Då revisorn får en ökad kännedom om bolagets rutiner, arbetssätt m.m. och att han får ökad kännedom om nyckelpersonerna i bolaget. Bolagets vinst kan bli att revisionen blir billigare då den blir mer målinriktad och revisorn kan ge relevanta och anpassade råd till bolaget. Han ser även den preventiva delen i detta genom att revisorn har möjlighet att rådgiva ”fullt” med avseende på lagligheten i bokföringen. Langstedt menar även att de värsta överdrifterna förhindras då revisorn vet att han måste gå i god för sina uttalanden om bolaget.<sup>33</sup>

### **2.3.2 Den fristående rådgivningens utveckling under de senaste åren**

Revisorns kärnverksamhet revisionen har under ett antal år utsatts för en prispress då klienten vill betala så lite som möjligt för denna tjänst eftersom den inte ger någon omedelbar vinst för klienten. Prispressen på revision ökar genom upphandlingar där den tydligaste konkurrensparametern är priset. Detta medför att den fristående rådgivningen har ökat som följd av att här finns det pengar att hämta för revisorn, vilket i och för sig inte är märkligt alls.<sup>34</sup> Då revisorn liksom andra konsulter har avkastningskrav på sin verksamhet relaterat till den mängd uppdrag han kan generera.<sup>35</sup> Anledningen till den ökade efterfrågan på rådgivning är att det är kunden som styr utbudet och att han även är bered att betala för denna tjänst. En revisors klient har en direkt och ofta ”kontant” glädje av rådgivningen.<sup>36</sup>

I en debattartikel i Balans 1/2006<sup>37</sup> diskuterar författarna problemet med att fokuseringen hos revisionsbolagen är på konsult - och rådgivningsuppdragen än på revisionen vilket enligt dem

---

<sup>32</sup> Revisorns oberoende s. 196

<sup>33</sup> Balans 2/1999 s. 26 - 27

<sup>34</sup> Balans 2/1999 s. 24

<sup>35</sup> Revisorns oberoende s. 194

<sup>36</sup> Balans 2/1999 s. 24

<sup>37</sup> s. 37-38

kan medföra att risken är stor att detta får stora effekter på revisorernas oberoende. I dag är det starkt fokuserat på hur den enskilde revisorn på byrån kan bidra till det finansiella resultat än på god revision. Ulf Gometz vill att revisorn skall inse att det är revision som är kärnan i verksamheten och att byråernas belöningssystem skall omprövas. Han menar att professionen har misslyckats med att fylla sin uppgift vad det gäller revisionsmentaliteten. Denna har idag utvecklats till expansion, vinstskapande, globalisering, affärsmässighet och inte professionella värden. Den har även smittats av näringslivets problem med etik och moral.<sup>38</sup>

Lars Bo Langsted<sup>39</sup> anser att faran för att kombinera revision och rådgivning inte är stor. Man har sett att i de företag som där är/har varit ekonomisk brottslighet inte har haft samma revisor under längre tid utan revisorn har blivit sparkad när han har kommit för nära inpå. Han anser även att revisionen förbättras av kombinationen revision och rådgivning då klienten får tillgång till kvalificerad rådgivning och detta har då en preventiv verkan.

---

<sup>38</sup> Intressekonflikter och finansiella marknader s.178-179

<sup>39</sup> Balans 2/1999 s. 27



## 3 Revisorns oberoende - några utgångspunkter

I detta kapitel har jag valt att arbeta utifrån de tre nyckelorden självständig, opartisk och objektiv.<sup>40</sup> Tre ord som följer revisorn från den första granskning han gör inför sitt uppdrag och som sedan följer honom som en röd tråd genom hela uppdraget. De tre nyckelorden är grunden för revisorns oberoende och ligger även till grund för den analysmodell som revisorn har till sin hjälp att bedöma sitt oberoende till klienten. Oberoendefrågan är en klassisk fråga som har diskuterats av och till under årens lopp och i samband med redovisningsskandalerna i USA i början av 2000 tog debatten fart.

### 3.1 Oberoendets två delar

Mats Fredricson definierar oberoendet enligt följande det finns inget oberoende mellan människor utan man skall istället tala om objektivitet och självständighet. Revisorn kan själv uppleva sig som oberoende medan omvärlden anser att han är partisk och vem är då omvärlden och vilken kompetens har omvärlden att bedöma revisorns oberoende?<sup>41</sup>

Enligt Fars yrkesetiska regelverk delas oberoendet in i två delar:<sup>42</sup>

- **Det faktiska oberoendet** innebär att revisorn uttalar en slutsats utan att påverkas av influenser och äventyrar hans yrkesmässiga omdöme samt att han agerar med integritet, opartiskhet och professionell skepsis
- **Det synbara oberoendet** är där revisorn undviker att hamna i sådana omständigheter, där en insatt tredje person kan dra slutsatsen att revisorns oberoende kan ifrågasättas.

### 3.2 Opertisk

Att revisorn är opartisk innebär att revisorn är neutral och står för att revisorn skall stå utanför bolagets verksamhet och sakna egenintresse och vinstintressen i det bolag han gör revision. Men detta med vinstintresse tycker jag är ett intressant ord i sammanhanget då revisorn inte skall ha ett direkt vinstintresse i bolagets produktion men han har ett indirekt vinstintresse då han plockar ut ett arvode för sitt uppdrag i bolaget. Detta arvode generera i sin tur intäkt i det bolag där han har sin anställning. Revisionsbolaget har sina krav på intäkter och antal klienter som en revisor skall ha för att vara produktiv. Detta medför att bolaget har

---

<sup>40</sup> prop.2000/01:146 vol.1 s.60

<sup>41</sup> Balans10/2001 s.20

<sup>42</sup> <http://www.far.se/pdf/FAR%20YRKESETISKA%20REGLER%20060206.pdf>

tryck på revisorn att göra en granskning enligt god redovisnings- och revisorssed samtidigt som han skall generera intäkter till bolaget.

Kan då en revisor vara helt neutral vid sin rådgivning till klienten?

Lars Bo Langsted diskuterar revisorns roll utifrån rådgivningsrollen där han menar att det är klienterna/kunderna till revisorerna som har lyft fram rådgivningen på bekostnad av revisionen. Revisionstjänsterna vill klienterna betala så lite som möjligt för då dessa inte ger någon omedelbar vinst för klienten medan klienten är beredd att betala för rådgivningen. Han spetsar till det lite och säger att vi kommer att få se på revisorernas visitkortet följande tillägg, ”P.S: Vi kan också utföra revision”.<sup>43</sup>

Revisorn har ett avkastningskrav på sin verksamhet som är knutit till den mängd uppdrag han kan generera, vilket medför att han är beroende av den fristående rådgivningen som ett komplement till revisionsverksamheten.<sup>44</sup> Detta medför problem som att fastställa standards för den rådgivning han utför och kontrollera kvalitén på råd han ger. Vid rådgivning till klient kan det bli aktuellt att revisorn skall revidera de åtgärder som bolaget har gjort efter hans råd och då kommer tilltron till hans oberoende att hotas p.g.a. hans själgranskning.

### **3.3 Självtändig**

Revisorn skall stå fri och självständig mot den som granskas liksom mot andra som har intresse av revisionen. Han skall enbart ta hänsyn till de omständigheter som är av betydelse för granskningsuppdraget.<sup>45</sup> Vid genomförandet av revisionen är det revisorn och inte bolagsledningen som skall avgöra vad som är relevant för granskningen, vilket förutsätter att bolagets ledning är samarbetsvillig.<sup>46</sup> Detta medför att revisorn är beroende av bolagsledningen för att få till gång till nödvändig information och att han måste kunna lita på informationen från bolagsledningen. Revisorn kan komma i den situationen där han inte bedöms självständig genom att han närmare inte kontrollera de uppgifter han har fått.

---

<sup>43</sup> Balans 2/1999 s. 24

<sup>44</sup> Revisorns oberoende s. 194-195

<sup>45</sup> Prop. 2000/01:146 vol.1 s. 57 - 58

<sup>46</sup> Revisorns oberoende s.192 - 193

### **3.4 Objektiv**

Det är av vikt att näringslivet och samhället inte saknar tilltro till revisorns arbete och därför får det inte förekomma omständigheter som ifrågasätter revisorns förmåga till objektivitet.<sup>47</sup>

En revisor som gör en saklig bedömning av ett bolags verksamhet grundar sina svar på en genuin kunskap inhämtad både från det praktiska livet som revisor och från teoretiska kunskaper fastställda utifrån lagstadgade regler. Han håller sig även uppdaterad fortlöpande vad det gäller det regelverk som berör honom. Lars Bo Langsted framhåller att kompetens är en avgörande förutsättning för oberoendet och att oberoende kräver integritet hos revisorn samt att oberoendet är ramarna och kompetensen fyller innehållet. Han varnar för att en påtvingad åtskillnad mellan revision och rådgivning kan leda till att de sämre revisorerna med mindre kunskap om klienterna gör revisionerna och de bättre revisorerna med större kunskap om klienterna tar hand om rådgivningen.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> Prop. 2000/01:146 vol.1 s. 58

<sup>48</sup> Balans 2/1999 s. 28

## 4 Revisorns oberoende enligt svensk lag

För ett fungerande näringsliv är den ekonomiska informationen som företagen lämnar till delägare och tredje man av stor betydelse samt att denna information är korrekt och att det finns en befogad tilltro till den.<sup>49</sup>

Den lagstadgade revisionens funktion är att tillhandahålla en granskning av bolagets ekonomiska information, i första hand bolagets års- och koncernredovisningar och att skapa ett förtroende för denna. Förtroendet skapas genom bland annat att revisorn är oberoende. Revisorns oberoende är hörnstenen i hans revisionsverksamhet vid sidan om hans kompetens för att garantera att den revision han utför är objektiv och av hög kvalitet. Det är av stor vikt att det inte finns något som kan ifrågasätta revisorns oberoende såsom ekonomiska intressen, parallella tjänster, släktskap m.m.<sup>50</sup> Reglerna om detta finns i ABL och REVL och i detta kapitel kommer jag att arbeta med dessa lagar. Jag kommer även att behandla det nya åttonde EU-direktivets påverkan på svensk rätt i detta avseende.

### 4.1 Jäv enligt Aktiebolagen

I jävsreglerna i 9 kap. 17 § ABL, får bland annat personer med anknytning till bolaget inte utses till revisor eller anlitas av revisor som biträde. Bestämmelsen anger även ett antal andra situationer då personer inte får utses till revisorer. Utses en jävig revisor på en bolagsstämma kan detta klandras enligt 7 kap. 50 § ABL. och är inte begränsat i tiden enligt 7 kap. 51 § 2 stycket ABL.<sup>51</sup>

Bolagsrevisorn betraktas som ett bolagsorgan som i vissa situationer samverkar med de andra bolagsorganen. Men detta innebär även en risk för att banden mellan revisorn och dem han skall kontrollera blir så starka att kvalitén på revisionen kan ifrågasättas. Detta vill lagstiftarna försöka komma ifrån genom jävsreglerna i 9 kap. 17 § ABL och genom fasta mandatperioder i 9 kap.21 § ABL.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> Prop. 2000/01:146 vol.1 sida 56

<sup>50</sup> Prop. 2000/01:146 vol.1 s. 56-57

<sup>51</sup> Aktiebolagslagen, *En kommentar Del 1*, s. 9:43

<sup>52</sup> Aktiebolagslagen, *En kommentar Del 1*, s. 9:43

Enligt jävsreglerna i ABL. får b.la. inte revisorn:

- äga aktier i det reviderade bolaget eller annat bolag i samma koncern
- vara ledamot av styrelse eller VD i det reviderade bolaget eller dotterbolag
- ha en nära personlig relation till någon i bolagets ledning. I förarbetena benämner författarna detta släktkatalogen och säger att den bör omfatta alla släktförhållanden som kan ifrågasätta revisorns oberoende.<sup>53</sup>
- biträda vid upprättande av klientens bokföring eller vara verksam vid samma byrå som den som yrkesmässigt hjälper till vid klientens grundboksföringsarbete (byråjäv). Enligt ny lagstiftning fr.o.m. 2007-01-01 får ingen som är anställd på samma kontor som revisorn vara behjälplig med bokföring, upprättande av huvudbokföring, bokslut eller årsredovisning. Om bolaget p.g.a. sin storlek eller p.g.a. börsnotering skall ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Detta är en skärpning mot tidigare lag då det inte ansågs föreligga byråjäv när revisorns kollega biträder det reviderade bolaget med andra slag av bokföringsåtgärder t.ex. upprättande av huvudboksföring eller upprättande av årsredovisningen.<sup>54</sup>
- stå i låneskuld till det reviderade bolaget eller annat bolag i samma koncern eller ha förpliktelser som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

Grunden till dessa förbud är att det inte får föreligga något som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet vilket även kommer till uttryck i REVL.

Revisors mandatperiod är fyra år och beslutas på bolagets årsstämma enligt 9 kap. 21 § ABL. Årsstämman hålls under det fjärde räkenskapsåret efter revisorsvalet och omval sker i anslutning till att tiden för fyra årsperioden löper ut. Den som utser revisorn för en andra period har rätt att bestämma att uppdraget skall gälla till slutet av den årsstämma som hålls under tredje räkenskapsåret efter revisorsvalet, vilket är en anpassning till EU-rekommendationen. I denna rekommenderas det att revisorn byts ut efter sju år, revisorsrotation, och att revisorn inte får utses igen inom två år. I EU-rekommendationen motiveras detta med att en revisor som arbetar regelbundet och under lång tid med samma klient kan hamna i en alltför nära kontakt med sin klient och därmed är risken stor för att oberoendet kan ifrågasättas.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> Prop. 2004/05:85 s. 321

<sup>54</sup> Prop. 2004/05:85 s. 321

<sup>55</sup> Prop. 2004/05:85 s. 322

## **4.2 Revisorslagen (2001:883)**

Flera av revisorslagens bestämmelser tar upp, på ett eller annat sätt, revisorns oberoende. Revisorns skyldighet är att organisera sitt revisionsuppdrag så att han kan utföra detta på ett opartiskt och självständigt sätt samt att hans objektivitet säkerställs, 20 § REVL. Han skall inför varje uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba hans opartiskhet eller självständighet, 21 § REVL. Revisorn behöver dock inte avsäga sig uppdrag om han har vidtagit åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. Vid oklara fall skall revisorn begära ett förhandsbesked av revisorsnämnden, 22 § REVL. och när detta besked har vunnit laga kraft är det bindande för nämnden i förhållande till revisorn. Revisorn skall alltid dokumentera sina revisionsuppdrag för att hans opartiskhet och självständighet i efterhand skall kunna bedömas, 24 § REVL. Nedan kommer jag att utreda dessa bestämmelser.

### **4.2.1 Revisorslagens tillkomst och övervägande om revisorns oberoende**

Dagens REVL kom att ersätta den tidigare REVL som inte blev mer än fem och ett halvt år gammal. En viktig anledning till den nya lagen är det nya sättet att se på revisorns självständighet och opartiskhet i ett revisionsuppdrag. Fram växte bl.a. en logisk modell för analys av hot mot oberoendet och samtidigt ges det möjligheter för revisorn att minska eller eliminera dessa hot med olika åtgärder.<sup>56</sup>

Lagstiftarna vill med dagens REVL att Revisorsnämnden med hjälp av revisorsorganisationen skall utveckla praxis och den goda revisorsleden. Detta skall bl.a. ske genom rekommendationer från revisorsorganisationerna. Genom föreskrifter, uttalanden och uttalanden i enskilda ärenden skall också Revisorsnämnden ansvara för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt. Lagstiftarna vill med detta fastslå professionens eget ansvar för utvecklingen och betonar att den goda leden skall utvecklas på fältet.<sup>57</sup>

Nuvarande revisorslagens syfte är att ge revisorn ett instrument för att ta ställning till sin självständighet och opartiskhet i revisionsuppdragen med hjälp av en analysmodell. Frågor som lagstiftarna diskuterade vid framtagandet av analysmodellen var:<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> FARs samlingsvolym del 2 s. 232

<sup>57</sup> FARs samlingsvolym del 2 s. 232

<sup>58</sup> FARs samlingsvolym del 2 s. 232-233

- Säkerställandet av revisorernas primära uppgift, revisionen, med opartiskhet, självständighet och objektivitet
- Är fristående rådgivning ett hot eller en tillgång
- Skall revisorernas oberoende säkras genom förbudskataloger eller genom s.k. analysmodeller som tar hänsyn till omständigheter i det enskilda fallet
- Skall hänsyn tas till motåtgärderna som syftar till att minska eller eliminera det hot mot oberoendet

I 21 § REVL återfinns analysmodellen<sup>59</sup> vilken revisor har till sin hjälp när han skall bedöma om det finns hot vid uppdrag och vilket hot det är. Revisorn skall även bedöma hur pass allvarligt hotet är. Hotet mot oberoendet kan vara av sådant slag att det är av mindre betydelse och att revisorn kan balansera det till en acceptabel nivå. Men det går inte att komma ifrån att det är en subjektiv bedömning som revisorn gör när han tar ställning till om det finns ett hot eller inte. Därmed finns det även risk för att revisorn kan ha både direkta och indirekta ekonomiska intressen i klienten.

#### **4.2.2 Allmänt om analysmodellen**

Den svenska lagfästa analysmodellen är först i världen där man prövar revisorers opartiskhet och självständighet. Analysmodellen ger endast en begränsad vägledning i hur den skall användas i praktiken. Utvecklingen av analysmodellen skall ske genom god revisorssed och praxis.

I modellen granskas varje enskilt uppdrag utifrån eventuella hot mot revisorns oberoende. Alla personliga och ekonomiska mellanhavande mellan revisorn och den som skall granskas skall ingå. Lagstiftarnas val av analysmodellen är att den är utformad enligt ett internationellt mönster och att de svenska revisorerna skall utveckla denna mot en enhetlig europeisk och helst en internationell syn på oberoende frågorna.

---

<sup>59</sup> FARS samlingsvolym 2005 del 2 s. 231 - 252

Analysmodellen är uppbyggd kring tre steg:<sup>60</sup>

1. Identifieringen av eventuella hot som kan ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet.
2. Bedömning av omständigheter i det enskilda revisionsuppdraget som kan ifrågasätta revisorns förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet och självständighet.
3. Dokumentation av analysen.

Göran Tidström menar dock att oberoendet inte är något stort ämne för diskussion för den informerade intressenten t.ex. näringslivet då de har fullt förtroende för professionens integritet.<sup>61</sup> Medan det däremot mot den inte så informerade intressenten t.ex. media och allmänhet är det viktigt med pedagogiken. Enligt Tidström har analysmodellen funnits redan tidigare och den speglar det faktiska beteendet inom professionen. Det som är nytt idag är dokumentationskravet. Detta är delvis rätt då analysmodellen av idag även skall pröva de av tredje man kända och inte kända omständigheter, såsom personliga och ekonomiska mellanhavande mellan revisorn och den som skall granskas. Det skall även beaktas de förtroendestärkandeåtgärderna, t.ex. intern kvalitetssäkring eller externa kontrollåtgärder. Dessa måste sedan hypotetiskt prövas av en kunnig och omdömesgill person med insikt om alla relevanta omständigheterna för att bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt.<sup>62</sup>

Regeringen var inte nöjd med att enbart det faktiska oberoendet (20 § REVL) skulle vara avgörande vid revisorns oberoende utan man ville att även att den synbara (21 § REVL) opartiskheten och självständigheten skulle tas hänsyn till vid bedömningen av revisorns oberoende vid uppdraget.<sup>63</sup> Tonvikten kom att läggas på att revisorn är skyldig att analysera varje revisionsuppdrag för att kontrollera om det finns omständigheter som kan antas rubba förtroendet för revisorn. Revisorn skall med hjälp av analysmodellen analysera om det finns omständigheter som kan ifrågasätta hans opartiskhet och självständighet i revisionsverksamheten. Prövningen sker utifrån om något eller några hot ifrågasätter revisorns opartiskhet eller självständighet.<sup>64</sup>

---

<sup>60</sup> FARs samlingsvolym del 2 s. 240

<sup>61</sup> Balans 11/2001 s. 9

<sup>62</sup> FARs samlingsvolym del 2 s. 240

<sup>63</sup> Bolagsrevisor s. 92

<sup>64</sup> REVL. 21 § och FARs samlingsvolym 2005 del 2 s. 238



Följande hot behandlas i 21 § REVL:

- **Egenintresse:** Revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet
- **Självgranskning:** Revisorn skall granska och bedöma egen eller någon annans rådgivning inom revisionsgruppens som inte utgör revisionsverksamhet, men som lämnats i en fråga som omfattas av granskningsuppdraget.
- **Partställning:** Revisorn har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklienten i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet.
- **Vänskap:** Revisorn har starka personliga relationer till någon som skall granskas t.ex. klientens ledning.
- **Skrämsel:** Revisorn känner obehag inför klientens dominans eller av yttre påtryckningar.
- **Annan omständighet:** Vilka dessa är kommer utvecklingen av god revisorssed ge vägledning om.

21 § REVL är utformad som en presumtionsregel. Detta innebär att revisorn i revision är skyldig att avböja eller avsäga sig uppdrag så snart ett hot antas föreligga. Denna presumtion kan brytas genom motåtgärder. Motåtgärden kan vara av generell eller individuell art.

Enligt 21 § 1 st. 2 p. REVL skall revisorn avsäga sig uppdrag där det föreligger hot som kan skada förtroende för revisorns oberoende utöver de hot som definieras under 21 § 1st. Det anses av lagstiftarna inte möjligt att precisera vilka dessa hot är utan de får utvecklas under tiden enligt god revisorssed.

Som jag har nämnt ovan kan presumtionen brytas igenom och motåtgärderna kan vara av generell eller individuell natur. Generella motåtgärder är åtgärder som har betydelse för samtliga revisionsuppdrag och kommer oftast i uttryck som byrårutiner hos revisorn/revisionsbolaget. Som exempel, vilka rutiner som skall gälla vid konsultation med andra medarbetare vid byrån i svårare oberoendefrågor, återkommande utbildning och erfarenhetsutbyte och att organisera uppdelningen så att rådgivnings- och revisionsuppdrag inte handläggs av samma person. Ensamma revisorer och mindre revisionsbolag kan organisera samarbete med andra byråer för konsultation och/eller kvalitetskontroll.<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> Bolagsrevisorn s. 99

Individuella motåtgärder tar sikte på att bryta presumtionen i det enskilda fallet då de generella motåtgärderna inte anses tillräckliga. Det finns olika motåtgärder beroende på styrkan i hotet mot oberoendet vilket medför att ibland kan det vara tillräckligt med byråinterna åtgärder och ibland krävs det byråexterna åtgärder. Vid enklare fall kan det räcka med informativa åtgärder där revisorn kontakter en medarbetare och diskuterar det aktuella problemet och hantering av detta.

Vid mer komplexa hot kan revisorn ta kontakt med en kollega utanför revisionsgruppen och begära kompletterande granskning av delar av uppdraget samt konsultera sin branschorganisation.<sup>66</sup>

Enligt revisorslagens 24 § skall en oberoendeanalys vara skriftlig och upprättas vid revisionsuppdragets början samt följa akten genom hela uppdraget och uppdateras fortlöpande. Omprövningsskäl av uppdraget kan vara när rådgivningsuppdrag får en ändrad inriktning och/eller att personbesättningen i revisionsteamet ändras. Revisorn skall vara beredd på att presentera sin utredning för att visa att det inte finns något som kan ifrågasätta hans oberoende gentemot bolaget.

#### **4.2.3 Analysmodellen och fristående rådgivning**

Syftet med analysmodellen är att värna om revisorns kärnverksamhet och därmed är gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och konsultverksamhet av väsentlig betydelse vid fastställandet av analysmodellens tillämpningsområde.<sup>67</sup> Vid konsultation skall det undersökas om klienten är en revisionsklient och om så är fallet skall revisorns oberoende prövas enligt analysmodellen.<sup>68</sup>

Det finns många situationer där självgranskningshotet kan äventyra revisorns oberoende gentemot revisionsklienten. Jag kommer i detta avsnitt att ta upp tre typfall av fristående rådgivning som kan medföra ett hot om självgranskning.

---

<sup>66</sup> Bolagsrevisorn s. 99 - 100

<sup>67</sup> Revisors oberoende s. 266

<sup>68</sup> FARs samlingsvolym s. 238

#### **4.2.3.1 Tre typfall av fristående rådgivning**

I detta avsnitt kommer jag att lyfta fram de tre typfallen av fristående rådgivning och vad de yttre gränserna går för självgranskningsbestämmelserna. De tre typfallen är:<sup>69</sup>

1. Revisors rådgivning inom klientens bokföring och redovisning
2. Revisors insatser för revisionsklient inom skatteområdet
3. Revisors rådgivning till tredjeman

#### **Bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot**

Hotet mot revisorns oberoende är när han har en alltför långtgående inblandning i revisionsklientens bokföring och redovisning. Detta kan medföra att intressenterna kan misstänka revisorn för att agera illojalt vid granskningen. Revisorn får inte ha haft någon inblandning i upprättande eller utformningen av det offentliga material som presenteras för intressenterna.<sup>70</sup>

En revisor/medlem i samma revisionsteam får inte vara anställd i samma bolag som den som yrkesmässigt lämnar bokföringshjälp till bolaget enligt jävsreglerna 9 kap. 17 § p. 2 och 4 ABL. Däremot är han inte hindrad att ge förslag till bokföringsåtgärder vad det gäller rättelse av bokförda poster eller att lämna upplysningar om gällande lagstiftning. Lagstiftarna anser att självständig befattning med den löpande bokföringen eller årsredovisningen faller utanför revisors revisionsrådgivning vilket styrks av revisorsnämndens beslut i disciplinärendet 2005-01-17 Dnr 2004-70. Där den aktuella revisorn hade haft omfattande konsulttjänster till ett fastighetsbolag i form av utlåning av personal till ekonomifunktionen. Revisorn har uppgett att uthyrningen i allt väsentligt avsett stöd till bolagets löpande ekonomifunktion samt förslag till förbättringar av bolagets ekonomiprocesser. Anledningen till uthyrningen var att det hade uppstått en nödsituation i bolaget när den ordinarie ekonomichefen blev akutsjuk och sedermera inte kunde återvända i tjänst. RN anser att en nödsituation gör sig mindre gällande ju längre tid som går från det att situationen uppstod dvs. att revisorn har lånat ut personal med anledning av bolagets problem med nyrekryteringar för tjänster på väsentliga poster. Situationen har i stort sett varit densamma under hela räkenskapsåret och har gett upphov till självgranskningshot av sådant slag att presumtionsreglen blir tillämplig.

---

<sup>69</sup> Revisors oberoende s. 300-301

<sup>70</sup> Revisors oberoende s. 301-302

## **Skatterådgivning som självgranskningshot**

För att trygga skattuppbördssystemets funktion anses det från samhället att ett aktiebolag sköter sin hantering av skatter och avgifter enligt gällande lag. Detta har lagstiftarna lagfäst att det är revisorns skyldighet att granska och rapportera om detta inte sköts genom 9 kap.34 § ABL. Detta innebär att reglerna även fått en särskild position inom ramarna för den goda revisionsleden. Vilket medför att de insatser som revisorn får lov att lämna inom skatteområdet blir av stor betydelse för bedömningen av revisors oberoende.<sup>71</sup>

Revisorns rådgivningsinsatser inom skatteområdet är komplicerat då det rör sig om en heterogen grupp av varierade insatser från revisorn. Insatserna kan delas upp i fyra huvudgrupper av typfall:<sup>72</sup>

1. Rådgivning som revisorn är skyldig att lämna i samband med revisionsrådgivning
2. Revisorn lämnar sakupplysningar rörande gällande rätt. Revisorn tar inte ställning till den ekonomiska lämpligheten av genomförandet av en transaktion i vilken vissa skatteregler tillämpas.
3. Revisorn skall genomföra en utredning som på olika sätt optimerar klientens verksamhet.
4. Revisorn är inblandad i planeringen av transaktionen och i vilken hans arbete skall resultera i en rekommendation om hur denna skall utföras för att utfallet av denna skall optimeras.

Då kravet på revisorn är att granska klientens hantering av skatter och avgifter innebär detta att revisorn måste ha denna specialist kompetens. Detta medför att denna verksamhet skall ses som revisionsnära och att skatterådgivning till icke-revisionsklienter skall anses som fristående rådgivning.<sup>73</sup>

## **Rådgivning till tredje man som möjliggör självgranskningshotet**

Revisors rådgivningsinsatser grundas på att de utförs åt en och samma klient. Men den situation kan uppstå då revisorns fristående rådgivning i ett bolag får effekter i ett annat bolag som han skall granska.<sup>74</sup>

---

<sup>71</sup> Revisors oberoende s. 303

<sup>72</sup> Revisors oberoende s. 304

<sup>73</sup> Revisors oberoende s. 305

<sup>74</sup> Revisors oberoende s. 305-306

Revisorn kan komma att hamna i den situationen där hans revisionsrådgivning till bolag A resulterar i att detta även får effekt på hans granskningsinsatser i bolag B (koncernförhållanden), vilket medför att revisorns oberoende kan ifrågasättas. Ett exempel på revisionsrådgivning där den aktuella situationen kan uppstå är när revisorn lämnar råd vid värderingen av fordringar i bolag A. Vid revisionen av bolag B kommer revisorn att ta ställning till värderingen av motsvarande skuldposter i det bolaget.<sup>75</sup> Här tycker jag att det finns ett sådant förhållande som beskrivs i 21 § 1 st. p. b REVL som kan rubba revisorns självständighet och opartiskhet och till följd av detta skall revisorn avsäga sig det ena revisionsuppdraget. Denna situation uppstår även när revisorn ger fristående rådgivning till bolag A som sedermera får effekt vid revisionsgranskningen i bolag B, då revisorn inte är ovetande om att han skall granska bolag B.

#### **4.2.3.2 Närmare om självgranskningsbestämmelsens konstruktion och syften**

Självgranskningsbestämmelsens syfte är att identifiera omständigheter i det enskilda fallet som utgör hot mot revisorns oberoende och består av två steg. Det första steget är att identifiera hotet och det andra steget är att vidta motåtgärder.

Självgranskningsbestämmelsen är generellt konstruerat så att omfatta all revisors rådgivning som har effekt på den efterkommande revisionsgranskningen.<sup>76</sup> Syftet med bestämmelsen är att förhindra att sådan verksamhet som ligger utanför revisorns auktorisation skall påverka revisorns kärnverksamhet negativt t.ex. att revisor granskar effekterna av de råd som han har lämnat i samband med fristående rådgivning.<sup>77</sup>

I analysmodellens presumtionsdel skall revisorn identifiera sådana omständigheter som kan utgöra ett allvarligt hot mot oberoendet vilket kan leda till att revisorn får avsäga sig revisionsuppdraget.<sup>78</sup> Revisorn kan vidta åtgärder som visar att det inte finns anledning till att ifrågasätta hans oberoende eller opartiskhet och därmed bryts presumtionen.<sup>79</sup>

Presumtionsdelen består i sin tur av två led där man drar en skiljelinje mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet t.ex. fristående rådgivning och är avsedd att

---

<sup>75</sup> Revisors oberoende s. 306

<sup>76</sup> Revisorns oberoende s. 319

<sup>77</sup> Revisors oberoende s. 318-319

<sup>78</sup> Revisors oberoende s. 318

<sup>79</sup> Prop. 2000/01:146

endast omfatta oberoendehotet från annan verksamhet.<sup>80</sup> Syftet är att förhindra att revisorn utför verksamhet som går utanför hans kärnverksamhet och får en negativ påverkan på kärnverksamheten. Självgranskningshotet är generellt uppbyggt på så sätt att den omfattar alla revisorers rådgivning som har effekt på den efterkommande granskningen och är presumtionsdelens andra del. Syftet med självgranskningshotet är att förhindra att revisorn får en faktisk ställning som bolagets funktionär eller kommer att fullgöra uppgifter som faller inom granskningssubjektens (dvs. styrelsens och VDs) ansvarsområde.

#### **4.2.3.3 Fristående rådgivning som faller utanför analysmodellens tillämpning**

Åtgärder som faller innanför revisionsverksamheten skall inte provas enligt självgranskningsbestämmelsen. Men bristen i den legala definitionen av revisionsverksamhet är att den inte besvarar frågan, om alla de uppgifter som revisorn vidtar vid revisionsuppdraget skall anses utgöra revisionsuppdrag. Problemet är att ju större material revisorn har att granska inom ramen för revisionen, desto större är den tillåtna revisionsrådgivningen.<sup>81</sup> Detta medför att det är klientens utformning av revisionsuppdraget som sätter gränsen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning.

I samband med revisionsrådgivning händer det att revisorn lämnar rådgivning som omfattas till en del av revisionsgranskningen och till en del räknas som fri stående rådgivning. Är den fristående rådgivningen av enkel och rutinmässig karaktär och har föranletts av vad revisorn uppmärksammat i samband med granskningsuppdraget, anses denna som revisionsrådgivning och bedöms som närstående rådgivning till revisionsuppdraget och därmed faller utanför presumtionsregeln.<sup>82</sup> Detta medför att den skall prövas mot generalklausulen precis som revisionsrådgivningen. Det finns farhågor för att revisorn utifrån detta skulle röra sig i gränslandet till det förbjudna. Men här är det viktigt med den individuella bedömningen som revisorn gör vad det gäller de eventuella presumtionsbrytande omständigheterna utifrån den fristående rådgivningens karaktär.<sup>83</sup>

#### **4.2.3.4 Undantag på grund av presumtionsgenombrott**

Analysmodellens konstruktion ger möjlighet för revisorn att tillämpa presumtionsreglerna på ett sådant sätt att ett oberoendehot inte behöver innebära ett absolut hinder för fullgörande av

---

<sup>80</sup> Revisors oberoende s. 318-320

<sup>81</sup> Revisorns oberoende s. 320-321

<sup>82</sup> Prop. 2000/01:146 s. 104

<sup>83</sup> Revisors oberoende s. 323

revisionsuppdraget (21 § 2 st. REVL). Revisorn kan genom planerade motåtgärder fullgöra sitt revisionsuppdrag trots att det finns ett konstaterat oberoendehot i två fall:

1. Omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att det inte finns anledning till att ifrågasätta revisorns oberoende.
2. Revisorn har vidtagit åtgärder som kan säkerställa revisorns oberoende (se 4.2.3.2).

De tre kategorier av oberoendehot är p.g.a. självgranskning:

1. Hot som inte kan balanseras.
2. Hot av ringa betydelse att inga åtgärder behöver vidtas.
3. Hot som kan balanseras genom motåtgärder.

Vilka de presumptionsgenombrytande omständigheterna är beror på det enskilda revisionsuppdraget och hur väsentlig den aktuella frågan är och vilken betydelse den kommer att ha för klientens ställning och resultat.<sup>84</sup> Som tidigare har nämnts i uppsatsen är syftet med motåtgärderna att säkra tilltron till revisorns oberoende och klientens verksamhet.

### **Självgranskningshot som inte kan balanseras**

Det finns situationer där oberoendehotet inte kan balanseras av revisorn. En sådan situation är när revisorn genom sin rådgivning får en bolagsledande funktion. Vilket medför att han får en bestämmande inflytande över revisionsklientens förvaltning utan att han har en formell behörighet.<sup>85</sup>

Omständigheter som omfattas av legala förbud t.ex. ABLs jävsregler skulle kunna vara ett bra exempel på hot som inte kan balanseras genom vidtagna motåtgärder av revisorn. Dessa hot anses vara av det slaget som är ett allvarligt hot mot revisorns oberoende och skulle ge honom ett bestämt inflytande över revisionsklientens förvaltning. Detta skulle i sin tur medföra att revisorn skulle fungera som bolagsfunktionär och vid sin revisionsgranskning hamna i jävsituationen.

### **Självgranskningshot av mindre betydelse**

Vid bedömningen av betydelsen av revisors rådet för den efterkommande granskningen är det av vikt att:<sup>86</sup>

- Revisorns insats inte påverkar bolagets beslutsfattande.

---

<sup>84</sup> Revisors oberoende s. 350

<sup>85</sup> Revisors oberoende s. 351

<sup>86</sup> Revisors oberoende s. 353

- Klientens egen förmåga att bedöma rådet.

Här har man i förarbetena till REVL gjort den bedömningen att råd som kan anses vara en del av revisionsrådgivningen och som har lämnats inom ramen för revisionsuppdraget skall bedömas som ringa.<sup>87</sup> Desto tydligare revisors rådgivning är vad det gäller reglernas tillämpning och tolkning samt att den skönsmässiga bedömningen är ringa vid rådgivningen gör att revisorn inte behöver vidta motåtgärder. Det sagda gäller vid enskilda insatser och att risken vid flertalet råd kan utgöra ett allvarligt hot mot oberoendet vid rådgivningen då revisorn får ett större inflytande över klientens verksamhet.<sup>88</sup>

Samma råd till två olika klienter kan innebära att i det ena fallet bedöms rådet som ringa och är inget hot mot revisors oberoende beroende på klientens förmåga att bedöma rådet och att ta ställning till detta. Medan hos den andra klienten saknar klienten kompetens att ta ställning till det givna rådet och därmed är risken stor för att revisorn får ett bestämt inflytande över klientens bolag. Revisorn måste redan vid rådgivningstillfället ta hänsyn till den kompetens som klienten har oavsett om rådet kommer att följas eller inte beroende på analysmodellens konstruktion (se 4.2.2). Analysmodellens konstruktion är att undvika att risken för oberoende hot uppkommer.

### **Självgranskningshot som kan balanseras genom motåtgärder**

Motåtgärder mot presumptionsreglen som revisorn kan/skall vidta när fara finns för hot mot hans oberoende kan vara en kompletterande granskning vilken skall balansera hotet till en sådan nivå att det inte längre är väsentligt. Denna granskning kan ske internt eller externt beroende på hotets art.<sup>89</sup> Enligt författarna till prop. 2000/01:146<sup>90</sup> är det tillrådligt att använda sig av en annan revisor vid byrån vid den kompletterande granskning när hotet är av mindre art medan det däremot bör vidtas externa motåtgärder när åtgärden är av väsentlig betydelse för revisionsklienten. Avgörandet för presumptionsgenombrottet är den enskilda klientens egen förmåga att bedöma rådet samt av rådets komplexitet.<sup>91</sup>

---

<sup>87</sup> Prop. 2000/01:146 s.104

<sup>88</sup> Revisors oberoende s. 352-353

<sup>89</sup> Revisors oberoende s. 380

<sup>90</sup> s. 104

<sup>91</sup> Revisors oberoende s. 377



### **4.3 EU-direktivet**

I detta avsnitt kommer jag att kort beskriva det nya åttonde EU-direktivets effekt och påverkan på den svenska lagstiftningen gällande revisors oberoende.

#### **4.3.1 Det åttonde direktivet**

Syftet med det nya åttonde direktivet är att harmonisera regelverken om revisorer och revision genom ett samlat regelverk där direktivet ställer krav på både profession och på tillsyn.<sup>92</sup> I tidigare direktiv riktade man in sig på harmoniseringen av reglerna kring godkännande och registrering av revisorer och revisionsbolag och detta kom sedan att kompletteras med revisorers oberoende och löpande kvalitetskontroll. Rekommendationerna om oberoendet och den löpande kvalitetskontrollen är idag delvis inarbetad i det nya direktiv och är till vissa delar utbyggda och skärpta. Medlemsländerna är ålagda att se till att revisorerna lyder under ett yrkesetiskt regelverk som tar fasta på revisorns samhällsroll, oberoende, professionalism och vandel. Även om målet med direktivet är harmonisering av reglerna så är direktivet en miniharmonisering vilket innebär att medlemsländerna har rätt att tillämpa strängare regler i sin nationella lagstiftning,

En principiell nyhet är att direktivet överlåter till kommissionen att meddela utfyllnad och kompletterande regler ifråga om bland annat revisorers oberoende och yrkesetiska regler.<sup>93</sup> Detta skall ske genom att kommissionen hör en arbetsgrupp eller subkommittè och därefter meddelar närmare tillämpningsföreskrifter vilket medför att medlemsländerna blir bundna till reglerna (kommittologiförfarandet).

#### **4.3.2 Principmodellen**

Den 16 maj 2002 antogs en principmodell för bedömning av revisorers oberoende i EU som gör det möjligt för revisorerna att hantera alla situationer där oberoendet hotas.<sup>94</sup>

Enligt huvudmålet i EU-modellen för revisorns oberoende bör inte revisorn utföra lagstadgad revision om denna har finansiella, affärs-, anställnings- eller andra relationer till sin uppdragsgivare (eller erbjuda annat än revisionstjänster) som en omdömes gill och insatt tredje part skulle anse äventyra revisorns oberoende.<sup>95</sup>

---

<sup>92</sup> Balans 1/2006 s. 22

<sup>93</sup> Balans 1/2006 s. 22

<sup>94</sup> Europeiska unionens officiella tidning avsnitt 3.5

<sup>95</sup> Europeiska unionens officiella tidning avsnitt 3.5

### **4.3.3 Oberoende reglerna**

Oberoendefrågorna är av stor vikt även i det nya direktivet och de skall idag ses som en förlängning av de nu gällande regelverken. Innehållet i oberoendefrågorna skall beslutas av kommissionen genom kommittologiförfarandet.

Artikel 22 i direktivet bygger på en principbaserad analysmodell i likhet med den svenska revisorslagens regler och används för att avgöra om revisorn kan ha kvar uppdraget eller måste avsäga sig det. Motåtgärder skall vidtas där det föreligger hot mot revisorns oberoende och är dessa inte tillräckliga skall revisorn avsäga sig uppdraget. En viktig nyhet är att direktivet värnar om revisorns oberoende vid revision av bolag med allmänt intresse och ska se till att uppdrag inte alls får genomföras om det föreligger självgransknings- eller egenintressehot i EG-rättslig betydelse.

### **4.3.4 Skillnader mellan direktivet och den svenska revisorslagen**

I några avseenden finns det skillnader mellan revisorslagen 21 § och reglerna om oberoendet och analysmodellen i direktivet.<sup>96</sup> I direktivets regler siktar man in sig på effekterna av en oberoendehotande omständighet medan man i den svenska regeln utgår formellt från den oberoendehotande omständigheten. Ibland hävdas det att den svenska regeln till sin effekt är strängare än regeln i direktivet då den svenska regeln låter presumtionsregeln avgöra om revisorn skall avstå uppdraget eller vidta motåtgärder. Vad det gäller bolag av allmänt intresse är direktivets förbud mot revision när det föreligger självgranskningsintressehot eller egenintressehot strängare än den svenska revisorslagen då dessa hot sannolikt inte kan balanseras bort enligt direktivet.

## **4.4 Några sammanfattande synpunkter**

I den nya REVL betonas lagstiftarna revisorns självständighet och opartiskhet i ett revisionsuppdrag. Lagen ger revisorn möjlighet till att analysera hotet mot hans objektivitet och vidta de åtgärder som minskar eller eliminerar hoten. I ABLs jävsregler betonas även här att det inte får föreligga något som kan rubba revisorns oberoende. Vilket stämmer väl överens med det nya åttonde EU-direktivet, vars mål är att harmonisera reglerna inom EU och ger medlemsländerna rätten att tillämpa strängare regler i sin nationella lagstiftning.

---

<sup>96</sup> Balans 1/2006 s. 23

Oberoendefrågorna har fått tyngd i det nya åttonde EU-direktivet genom att dessa skall beslutas genom ett kommittologiförfarande, vilket medför att medlemsländerna blir bundna till kommissionens tillämpningsföreskrifter.

I kombination med ABLs förbudslag och den svenska revisionslagen skall revisorn med hjälp av en analysmodell ta ställning till sin självständighet och opartiskhet för att bedöma om det finns hot vid revisionsuppdrag. Beroende på hur pass allvarligt hotet är kan revisorn vidta olika åtgärder för att eliminera hotet och utföra revisionen till klienten. Alla hot kan inte revisorn vidta åtgärder mot utan måste avsäga sig uppdraget för att inte hans oberoende skall ifrågasättas av tredje man.

Fristående rådgivning som kan utgöra hot mot revisorns oberoende är när exempelvis revisorn är behjälplig med klientens bokföring och redovisning eller ger hjälp vid skatterådgivning som faller utanför revisionsuppdraget. Men hot mot oberoendet kan även inträffa vid revisors rådgivning till tredje man där detta råd sedan spiller över på revisionsklienten.

Dagens regelsystem ger revisorn en större möjlighet att själv bedöma vilka riskerna är vid ett revisionsuppdrag och att avgöra om han skall ta uppdraget eller inte. Men det går inte att frångå att det är revisorns subjektiva bedömning som ligger till grund för hans bedömning och att denna kan ha inslag av ekonomiska intressen för revisorn.

## 5 Revisorns oberoende enligt amerikansk lag

SOAs syfte är att återställa investerarnas förtroende för aktiemarknaden och garantera att den informationen som lämnas till aktiemarknaden och andra intressenter är tillförlitlig och överensstämmer med verkligheten. Detta skall uppnås genom strängare krav på redovisningen, högre krav på revisorns oberoende och professionalism och krav på interna strukturer på revision och informationslämning till marknaden. Straffen blir strängare för den som bryter mot lagen och fängelsestraff upptill 25 år kan bli följden.<sup>97</sup>

### 5.1 Revisionskultur

Bakgrunden till framtagandet av SOA var den kultur som hade växt fram i den amerikanska revisorskåren under ett antal år. Mellan åren 1940-1960 var flaggskeppen i revisionsfirmorna extern revision och där delägarna kunde räkna med ett hundra procentigt stöd från byrån vid tvist med kund även när kunden förlorades. Det som gav prestationsbonus till revisorn var kvalitén på utförd revision. Detta kom att ändras efter 1960 och en kultur kom att utvecklas då tyngdpunkten kom att läggas på den aggressiva jakten på vinst. Följderna av detta medförde att revisionsbyråerna växte upp som svampar ur marken och kvalitén på revisionen blev åsidosatt. Alltefter som jakten på vinst fortskred började delägarna att leta efter tänkbara möjligheter att utföra den revision som klienterna önskade. Det visades inga tecken under 1990-talet att denna trend avtog utan tvärtom då revisionsbyråernas egenintresse av ökad vinst var drivande.<sup>98</sup>

### 5.2 Närmare om SOAs syfte

Syftet med SOAn är att återställa investerarnas förtroende för aktiemarknaden och att bl.a. den finansiella informationen som lämnas till aktiemarknaden, stämmer överens med verkligheten. Detta skall ske genom fyra huvudsakliga åtgärder:<sup>99</sup>

- Strängare krav på redovisningen och informationen till aktiemarknaden.
- Högre krav på revisorers oberoende och professionalism.
- Krav på interna strukturer för revision och informationslämning till marknaden.
- Strängare straff för brott mot lagen.

---

<sup>97</sup> Balans 1/2003 s. 23

<sup>98</sup> Intressekonflikter och finansiella marknader s. 166-170

<sup>99</sup> Balans 1/2003 s. 23

## 5.3 Oberoende reglerna

Oberoendereglererna är framtagna av Securities and Exchange Commission (SEC) och är inriktade på skyddet av värdepappersmarknaden. SEC ser revisorn som portvakten till den publika värdepappersmarknaden och genom att bolaget underkastar sig revisors granskning får bolaget tillgång till denna marknad. Syftet med regleringen är att minska risken för att externa faktorer skall påverka revisorns granskning.<sup>100</sup>

### 5.3.1 Förbjudna tjänster

För att säkra revisorns oberoende mot klienten har de amerikanska lagstiftarna under stark tidspress lagstiftat vad som skall gälla för en registrerad revisionsbyrå. En registrerad revisionsbyrå hos Public Company Accounting Oversight Board är förbjuden att erbjuda följande tjänster enligt en niopunkts lista:<sup>101</sup>

- Bokföring eller andra tjänster som har att göra med det reviderade bolagets redovisningshandlingar eller årsredovisningshandlingar.
- Utformning och implementering av finansiella informationssystem.
- Tjänster avseende bedömning och värdering samt utlåtanden avseende apportegendom.
- Aktuaritjänster (ledande befattningar).
- Tjänster rörande outsourcing av internrevision.
- Organisationsfunktioner eller personalresurser.
- Mäklare eller handlare, investeringsrådgivare eller bankinvesteringstjänster.
- Juridiska tjänster och experttjänster som inte har med revisionen att göra, exempelvis skatterådgivning.
- Andra tjänster som Public Company Accounting Oversight Board bestämmer är otillåtna.

Anledningen till att kraven skärps är att den ekonomiska bindningen till klienten inte skall bli alltför stark och för revisorn svår att bryta. Detta medför att de reviderade bolagen måste redovisa sina köp av den tillåtna rådgivningen och lämna information om de ekonomiska band (särskilt arvodesfrågorna) de har med revisorn till intressenterna.

---

<sup>100</sup> Revisorns oberoende s. 231 - 232

<sup>101</sup> Balans 1/2003 s. 25

Konsekvensen av reglerna är att de har i huvudsak utformats som förbudsregler och är fokuserade på de personer som befinner sig i en sådan position att de direkt kan påverka revisionen.<sup>102</sup>

### 5.3.2 Revisors enskilda prövning av oberoendet

Tre grundläggande principer sattes genom SOAs federala oberoenderegler vad det gäller revisorns enskilda prövning av hans oberoende och det är:<sup>103</sup>

- Revisorn får inte ha någon bolagsledande funktion i revisionsklienten
- Revisorn får inte granska sitt eget arbete
- Revisorn får inte inta en partställning i relationen till sin revisionsklient

Vid kontrollen av oberoendet har revisorn ett frågeformulär till sin hjälp att kontrollera ifall tjänsterna strider mot oberoende reglerna i samband med att han har en revisionsklient. Frågeformuläret är mycket ingående i sina frågor om vilka tjänster som erbjuds och vad revisorn har/skall göra och är uppdelat i tre sektioner:<sup>104</sup>

- Typen av uppdrag/uppgifter som revisorn erbjuder, närstående förhållande och vem som var/är revisor och mandattiden.
- Vilken/vilka uppgifter revisorn gör åt klienten, frågorna besvaras med ja/nej eller är inte tillämplig
- Vem som utför tjänsten åt klienten och i vilken omfattning

Revisorn har inga möjligheter att vidta åtgärder för att eliminera oberoendehotet utan måste lämna uppdrag som ifrågasätter hans oberoende.

### 5.3.3 SOAs konsekvenser för den fristående rådgivningen

Tänkbar konsekvens av de strängare reglerna för revisorn vid fristående rådgivning är att risken ökar för att de erfarna revisorerna kommer att ägna sig åt den fristående rådgivningen, då detta är en mer lukrativ verksamhet än revisionsuppdrag. Detta medför att revisorer med mindre erfarenhet kommer att granska erfarna revisorers fristående rådgivning och risken för att de upptäcker oegentligheter i den ekonomiska rapporteringen kan bli sämre.

---

<sup>102</sup> Revisorns oberoende s. 231 - 232

<sup>103</sup> Revisors oberoende s. 233

<sup>104</sup> [www.sarbanes-oxley.com/displaysection.php?level=2&pub\\_id=SOA-Manual&...](http://www.sarbanes-oxley.com/displaysection.php?level=2&pub_id=SOA-Manual&...)

Fördelarna för intressenterna är troligtvis att tydligheten mellan revisorn som konsult och som företrädare för deras intressen blir tydligare.

#### **5.3.4 För och nackdelar med oberoende reglerna**

Det faktiska oberoendet för revisorer blir tydliggjort med ovanstående lagstiftning då den är klar i sina direktiv till revisorn om vad som är tillåtet eller inte. Den talar om för revisorn hur han skall handla för att inte komma i en beroende situation där han och klienten får gemensamma eller motstående intressen. Det tydliga regelverket gör att det synbara oberoendet blir tydligt för intressenter som allmänheten och media.

Nackdelarna med ovanstående lagstiftning är att lagen förbjuder tillhandahållandet av fristående rådgivningstjänster hos medarbetare hos revisorn. Fristående rådgivningstjänst förbättra revisionens kvalité och därmed förbättra den formella informationen till utomstående intressenter.<sup>105</sup> Revisorn får även ökad kännedom om det reviderade bolaget samtidigt som revisionsbyrån knyter sig an specialister som kan vara delaktiga i revisionsteamet. Den ökade kännedomen om bolaget kan medföra att kostnaderna för revisionen minskar. Det finns även en risk för att internutbildningen av medlemmarna i ett revisionsteam går förlorad då det inte tillåts att tillhandahålla tjänster som inte har med revision att göra hos revisionsbyrån.

---

<sup>105</sup> Balans 2/1999 s. 26 - 27

## **6 En jämförelse mellan svensk och amerikansk lag och ett försök till en konsekvensanalys**

Enligt Anders Hult är skillnaden mellan amerikansk och svensk företagskultur att i den svenska företagskulturen har vi en lång tradition av lita på att medarbetarna utför sina sysslor utan att ha detta på pränt. Medan den amerikanska företagskulturen har en tradition av att detaljstyra medarbetarna och mycket av formalia som skall följas till punkt och pricka vilket SOA har tagit fasta på. Han skymtar dock en fördel med SOAs regler gällande tydligheten i roller och ansvar att detta skapar en trygghet samtidigt som risken för byråkrati ökar.<sup>106</sup>

### **6.1 Oberoendet**

Göran Tidström menar att SOA reglerna inte handlar om rådgivarrollen då denna roll stöds av både svensk och amerikansk lag, utan fokusering är på kvalitet vad det gäller revisionsprodukter och finansiella rapportering.<sup>107</sup> Denna uppfattning delar jag delvis då syftet med SOA var att återställa investerarnas förtroende för aktiemarknaden samtidigt som SEC skärpte upp kraven på vad en revisor med revisionsuppdrag för lov att göra och inte göra. En annan del av SOA är att synliggöra det faktiska och synbara oberoendet för revisorer, vilket ska underlätta för media och allmänheten att bedöma revisorn oberoende.

SOA kom att bli en förbudslag inriktad på de personer som kan ha en direkt påverkan på revisionen för större bolag registrerade på den amerikanska börsen. Detta är skillnad mot den svenska lagstiftningen som är en ramlag och riktar sig mot både onoterade som noterade bolag. Den svenska Bolagskoden som kom i december 2004 närmar sig SOA genom att denna kod är inriktad mot börsnoterade bolag och dess internkontroll som skall vara dokumenterad och kontrollerad av externrevisorn.

### **6.2 Rådgivningen**

Enligt amerikansk lag är det förbjudet för revisor/revisionsbolag som har revisionsuppdrag att tillhandahålla annan verksamhet än revisionsuppdrag, vilket innefattar fristående rådgivning och detta gäller även samtliga anställda på byrån. Detta är stor skillnad mot den svenska lagstiftningen som betonar att revisorn inte får ha sidoverksamhet som kan rubba förtroendet

---

<sup>106</sup> Balans 5/2005 s. 14

<sup>107</sup> Balans 11/2001 s. 9



för revisorns opartiskhet och oberoende vid lagstadgad revision. Svårigheten för intressenterna är att skilja på revisorn som konsult och representant för deras intressen finns inte i de amerikanska revisionsbolagen då endast revisionsrådgivning är tillåten. Från svenskt håll ser man fördelarna med att låta byråerna ha medarbetare som har olika kompetens då detta ger en ökad kännedom om bolagets rutiner samt att kännedomen om bolagets nyckelpersoner öka vilket kan ge en preventiv effekt. Den svenska lagstiftningen ger revisorn ansvar för att ta ställning för eller emot sitt oberoende inför revisionsuppdraget samt att revisorn har även möjlighet att vidta motåtgärder både intern som externt för att återställa hans oberoende. Den amerikanska revisorn har inte samma möjligheter att själv vidta åtgärder som skulle minska eller eliminera oberoende hotet utan måste då avsäga sig uppdraget.

### **6.3 Konsekvensanalys**

Vilka effekter SOAn kommer att få på de amerikanska och svenska revisorerna och den fristående rådgivningen är lite för tidigt att sia om, då lagen har tillkommit under stor tidspress för att återställa förtroendet för den amerikanska aktiemarknaden. Jag vill här peka på några tänkbara konsekvenser.

Fördelarna med den amerikanska lagstiftningen är att den är tydlig i vem som skall sköta revisionsuppdraget och vem som är konsult till bolaget. Vilket medför att bolagsinformationen kan anses mer trovärdig för den stora allmänheten men för den insatte tredje mannen kan de skärpta reglerna innebära att han ser problemen med att mindre erfarna revisorer skall kontrollera erfarna revisorers fristående rådgivning. Nackdelarna för den amerikanska klienten är att erfarenhetsutbytet som kan ha betydelse vid revisionen går förlorad då konsulten finns på annat kontor och inte får ha samarbete med den revisor som sköter revisionen. Jag tror att den amerikanska lagstiftningen kommer att bita sig själv i svansen, då man undergräver revisorernas egen förmåga att bedöma hur oberoendet påverkar deras objektivitet och vilka åtgärder de kan vidta för att eliminera hotet mot oberoendet. En annan tänkbar konsekvens är att den amerikanska lagstiftningen kommer att medföra att kostnaderna för klienten kommer att öka.

Den svenska lagstiftningen ger revisorn rätten att avgöra om den fristående rådgivningen kommer att påverka revisorns oberoende vid revision utifrån analysmodellen och han kan i vissa situationer vidta de åtgärder som behövs för att eliminera eventuella hot mot oberoendet.

Nackdelen med denna modell är att det är en subjektiv bedömning, vilket kan missbrukas av en mindre nogräknad revisor. Jag tror inte att faran är stor för att det kommer att missbrukas då revisorn måste dokumentera hela analysförloppet och att detta material skall vara tillgängligt för en eventuell kontroll av revisors oberoende. Fördelarna för klienten är att kunskapen om klientens bolag finns hos en revisionsbyrå vilket troligtvis kommer att medföra att kostnaderna för rådgivning kommer att bli lägre än om klienten skulle behöva besöka två byråer.

## 7 Slutsats

I denna uppsats har jag arbetat med att jämföra svensk och amerikansk rätt utifrån revisorns oberoende vid fristående rådgivning.

Diskussionen kring revisors oberoende har förts under många år och kommer med all säkerhet inte att klinga av utan tvärtom kommer denna att fortsätta alltefter som praxis utvecklas och att de svenska revisorerna blir alltmer internationella. Den svenska revisorns uppdrag har utvecklats ifrån att vara ett hedersuppdrag till att vara ett uppdrag som sköts som vilket företag som helst med vinstintresse. Detta har medfört att revisorn idag är driven av att generera uppdrag och inkomster vilket har gjort att revisorerna erbjuder tjänster inom både revision och självständig rådgivning. Gränsdragningen mellan dessa två uppdrag är inte alltid lätt att bestämma och det kan inte bortses ifrån att det är mer ekonomiskt för revisorn att ge fristående rådgivning.

Idag kan den svenska revisorn balansera de flesta hot mot oberoendet vid fristående rådgivning med hjälp av de principer och lagar som är framtagna för detta ändamål. Däremot är det lite svårare att bedöma det synbara oberoendet då detta är mer baserat på vad enskilda personer tycker vad en oberoende revisor är.

De amerikanska oberoende reglerna är förbudsregler och detaljstyr revisorn i hans verksamhet i större grad än vad de svenska oberoende reglerna gör. Detta medför att revisorn i Sverige har möjlighet att kombinera revisionsverksamhet och fristående verksamhet vilket inte är fallet i USA.

En svensk revisionsbyrå har rätt att under samma tak erbjuda expertis inom revision och skattefrågor fördelat på olika medarbetare, vilket en amerikansk revisionsbyrå inte har. Kombinationen av olika expertis inom samma byrå möjliggör kompetensutvecklingen för revisionsmedarbetarna genom intern utbildning.

Det är en stor risk för att revisorer med stor kompetens flyr revisionsområdet och att mindre erfarna revisorer tar hand om revisionsarbetet ifall Sverige går mot samma regel som finns i USA. I USA är man tydlig med att en revisionsbyrå får endast tillhandahålla tjänster inom revision.

## Källförteckning

I fotnoterna har jag valt att hänvisa till bokens titel, då antalet böcker är nio.

### **Propositioner**

2004/05:85 *Ny Aktiebolagslag*

2000/01:146 *Hot mot revisorns opartiskhet och självständighet*

### **Böcker**

Andersson, Sten m.fl., 2005. *Aktiebolagslagen, en kommentar del 1*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm

Bernitz, Ulf m fl., 2004, *Finna rätt*. Nordstedts Juridik AB, Visby

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

Far Förlag., 2005, *Den nya aktiebolagen*. Far förlag AB, Stockholm

Far Förlag ., 2005, *FARS Samlingsvolym 2005—del 2*. Far Förlag AB, Stockholm

Kedner Gösta., 1995, *Aktiebolagen med kommentarer*. Studentlitteratur, Lund

Moberg, Krister., 2006, *Bolagsrevisorn*. Nordstedts Juridik, Stockholm

Nord, Gunnar m.fl., 2006, *Intressekonflikter och finansiella marknader*. Stockholm Centre for Commercial Law, Stockholm

Nordstets juridik 2005 *Sveriges Rikes Lag*., internettupplagan

### **Artiklar**

SV Europeiska gemenskapernas officiella tidning 19.7.2002 L 191/22, *Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer*

SV Europeiska gemenskapernas officiella tidning 2.10.2003 C236/3, *En förstärkt lagstadgad revision i EU*

Tidningen Balans 1/2005., Alander, Gunilla m fl. *Kvalitetskontroll utmanar branschen*

Tidningen Balans 1/2005., Diamant Adam m fl. *Revisorsnämnden och åttonde direktivet*

Tidningen Balans 1/2005., Enlund Bertel m fl. *Internkontroll är en tom ram*

Tidningen Balans 1/2003., Carl Svernlöv m fl. *Sarbanes. Oxley Act—USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna—*

Tidningen Balans 10/2001., Bengt Holmquist m fl. *Revisorn, oberoendet och analysmodellen*

Tidningen Balans 2/1999, Lars Bo Langsted. *Revisorns kompetens och oberoende*

## **Examensarbeten**

Hobler m fl., HT-2004, *Sarbanes Oxley ACT, En tvingande förändring*. Högskolan Kristianstad

Gunnarsson, Sandra m fl., VT- 2005, *Sarbanes Oxley ACT, lagens påverkan på bolag i Sverige*. Högskolan Kristianstad

Beckman, Hanna m fl., HT-2002, *Sarbanes Oxley ACT of 2002, med fokus på revisorns rotation*. Handelshögskolan Göteborgs Universitet, företagsekonomiska institutionen

## **Utredning**

Deloitte. 2005. Audit. Tax. Consulting. Financial Advisory. *Under Control, Sustaining compliance with Sarbanes-Oxley in Year two and Beyond*.

Far. 2002. Blix, Clas m fl. *Sarbanes-Oxley Act, Utredning på uppdrag av Far*.

## **Internet**

[http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%3D36513,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%3D36513,00.html)

<http://www.far.se>

<http://www.kpmg.se/pages/102101.html>

<http://www.pwcglobal.com/extweb/service.nsf/docid/96fac9bfb784258d80256c7d003...>

<http://www.pwc.com/extweb/newcloth.nsf/docid/D7715F4F783893EE85256E830057....>

<http://barometersurveys.com/production/barsurv.nsf/89343582e94adb61585256b.....>

<http://www.rn.se>

<http://www.sarbanes-oxley.com>