



**Institutionen för Ekonomi
FEC 650
Kandidatuppsats 10p**

Hur tänker revisorn?

Författare:

Eva –Tency Nilsson
Catherine Persson

Handledare:

Leif Holmberg
Nils-Gunnar Rudenstam

Sammanfattning

Kan en revisor vara oberoende? Spelar moral och etik någon avgörande roll vid olika ställningstagande gentemot klienten? Dessa frågor förekommer ofta i diskussioner om revisorer och har blivit allt större efterhand som behoven av tillförlitlig information om företagens verksamheter, resultat och ställning har ökat hos bland annat investerare. Trots att det varje år upprättas många tillförlitliga årsredovisningar har ett antal skandaler i vår omvärld lett till att revisorernas oberoende har ifrågasatts. Mycket uppmärksamhet har riktats mot både redovisningsprinciper och revision men också bidragit till ett ifrågasättande av revisorns funktion som oberoende, opartisk, objektiv och trovärdig ”granskare”.

Vårt syfte med denna uppsats är att undersöka om det finns någon skillnad mellan hur revisorer på ett antal revisionsbyråer hanterar oberoendefrågor samt om deras moral har någon avgörande betydelse vid olika ställningstaganden. Anledningen till att vi väljer olika revisionsbyråer är att se om det finns några skillnader mellan de olika byråernas sätt att tolka frågor som berör en revisors oberoende. Utifrån fem olika ”oberoendehot” presenteras 10 fall som beskriver olika situationer som en revisor kan ställas inför mot sina klienter. Vi har genomfört vår undersökning med hjälp av personliga djupintervjuer med revisorer från de sex största revisionsbyråerna i Sverige.

Vi förväntade oss inte några stora skillnader i revisorernas svar utan vi trodde att de i princip följer samma regler och riktlinjer. Det har dock visat sig att det förekommer avvikelser i fyra av de tio fallen, vilket vi tycker är förvånande.

Införandet av analysmodellen har stärkt revisorernas medvetenhet ytterligare i och med att de inför varje nytt uppdrag måste dokumentera sitt oberoende. I många frågor och ställningstaganden har moralen en avgörande betydelse för hur man som revisor agerar.

Vi kan i vår undersökning påvisa att det förekommer skillnader mellan de olika revisionsbyråernas sätt att hantera oberoendefrågorna.

Abstract

Can an auditor be independent? Does ethics have any meaning in different standpoints towards the client? These questions very often appear in discussions about auditors and have become even more important as the requirements of reliable information about the enterprises work, results and their position have increased among investors.

Though many reliable accounts are established every year, a number of scandals around the world have arisen the question of the auditors' independence. Much attention has been drawn both to account principles and to the review but has also contributed to the doubt of the auditor's function as an independent, impartial, objective and trustworthy "examiner".

Our intention with this essay/composition is to examine if there are any differences between auditors at different accounting firms how to handle independent items as well as the fact if their ethics have a decisive/conclusive meaning when having different standpoints. The reason why we choose different accounting firms is to find out if there are any differences between their way to interpret items that concern the auditor's independence. On the basis of five different "independent threats" 10 cases are presented that describe different situations that an auditor can be faced with towards his clients. We have carried out our investigation by means of personal detailed interviews with auditors from six of the biggest accounting firms in Sweden.

We didn't expect any great differences in the responses by the auditors but we thought that they on principle follow the same rules and guiding principles. However, it has turned out that there are deviations in four of the ten cases, which we mean are astonishing.

The introduction of the analysis model has strengthened the consciousness of the auditors further more because of the fact that they have to document their independence before every new commission. In many items and standpoints the ethics have a decisive consequence how to act as an auditor.

In our investigation we can point out that there are differences concerning the way of handle the independent items between the different accounting firms.

1. INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Revisorns oberoende?	7
1.3 Problemdiskussion/Syfte	8
1.4 Disposition	8
2. TEORI	10
2.1 Vad är god revisions- och revisorssed?	10
2.2 Kompetens, tystnadsplikt, oberoende och moral är revisorns fyra hörnstenar	11
2.2.1 Kompetens	11
2.2.2 Tystnadsplikt	11
2.2.3 Oberoende	12
2.2.4 Moralen	12
2.3 Hot mot revisorns oberoende	13
2.3.2 Generalklausulen	15
2.3.3 Motåtgärder	15
2.3.4 Dokumentation	15
2.4 Bakgrund till undersökningens 10 olika fall	15
3. METOD	18
3.1 Tillvägagångssätt	18
3.2 Datainsamling	18
3.3 Val av intervjupersoner	19
3.4 Analysmetod	20
3.5 Undersökningens trovärdighet	20
3.5.1 Validitet	20
3.5.2 Reliabilitet	20
4. DATA	22
4.1 Revisorn och revisorns roll	22
4.1.1 Mål med revisionen	23
4.1.2 Revisionens intressenter	23
4.1.3 Revisorsnämndens uppdrag	24
4.2 Revisor A	25
4.2.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor A:s syn på oberoendet?	27
4.3 Revisor B	28
4.3.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor B:s syn på oberoendet?	30
4.4 Revisor C	30
4.4.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor C:s syn på oberoendet?	33
4.5 Revisor D	33
4.5.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor D:s syn på oberoendet?	35
4.6 Revisor E	36
4.6.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor E:s syn på oberoendet?	38
4.7 Revisor F	39
4.7.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor F:s syn på oberoendet?	41
5. ANALYS	42
5.1 Egenintressehot	42
5.2 Självgranskningshot	43
5.3 Partställningshot	44
5.4 Vänskapshot	45
5.5 Skrämselhot	46
5.6 Revisorernas syn på införandet av analysmodellen	46
6. SLUTSATSER OCH REFLEKTIONER	48
6.1 Finns det någon skillnad mellan hur revisorer på ett antal revisionsbyråer hanterar oberoendefrågor?	48
6.2 Hur avgörande är moralen vid olika ställningstagande?	49
6.3 Vad har analysmodellens införande haft för betydelse?	49
6.4 Stämde våra förväntningar överens med undersökningen?	50

6.5 Förslag till fortsatta studier	50
7. Källförteckning	51
Bilaga intervjuguide	52

1. INLEDNING

I detta inledande kapitel presenterar vi bakgrunden till uppsatsens ämnesområde samt en kort beskrivning av revisorns oberoende. Problemdiskussion, syfte och uppsatsens disposition presenteras också här.

1.1 Bakgrund

Enligt litteraturen har revision funnits sedan många år tillbaka. I Kina fanns det revision redan 2000 f.Kr. När handelskompanierna kom till Sverige under 1700-talet uppstod det ett behov av särskilda revisorer för att granska redovisningen och förvaltningen. I slutet på 1800-talet blev det vanligt att revision föreskrevs i de nya aktiebolag som grundades. År 1886 kom den första lagstiftningen om revision och i 1895 års aktiebolagslag infördes bestämmelser om revision. Därefter har aktiebolagslagarna i Sverige innehållit regler om revision och revisorer. Vad revision innebar framgick dock varken av 1895 eller 1910 års aktiebolagslagar, även om det stod att revisorer skulle finnas.

Genom 1944 års aktiebolagslag, vilken var starkt påverkad av de ekonomiska kriserna på 1930-talet, fick revisionen en väsentligt starkare ställning. Först då kunde man tala om en lagstadgad revision av en mera modern typ. I 1975 års aktiebolagslag infördes begreppet god revisionsredovisning i lagen. Revisorernas rapportering vidgades till att gälla hela årsredovisningen och överensstämmelse med gällande rätt. Jävsreglerna skärptes och kraven på koncernrevision utvidgades.

Revision kommer från det latinska ordet *revidera* som betyder att se tillbaka. Att utföra revision är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning.

Revisorn skall granska att ett företag lämnar trovärdig ekonomisk information och bedöma om styrelsen samt VD fullgör sina uppdrag. Slutprodukten från en revisionsinsats är revisionsberättelsen. I denna skall revisorn uttala sig om huruvida årsredovisningen är upprättad i enlighet med gällande lag. Revisionsberättelsen tillsammans med årsredovisningen utgör offentliga handlingar som ligger till grund för beslut av olika slag som fattas av ett företags ägare och intressenter. Av denna anledning är det naturligtvis av mycket stor vikt att intressenterna har förtroende för revisorn så att de aldrig skall behöva betvivla en revisors oberoende (FARs Revisionsbok 2004).

Revisorns roll och revisionens utveckling har förändrats efter hand och i stor utsträckning påverkats av händelser i omvärlden. Diskussioner har ständigt förts gällande revisorns oberoende i förhållande till sina klienter. Händelser i omvärlden som exempelvis Enron skandalen i USA har fått efterverkningar även i Sverige och lett till att revisorernas roll hamnat mer i fokus än vad som

tidigare varit fallet. Enron var före sin konkurs ett av USA:s tio största bolag. På inrådan av sina revisorer från Arthur Andersen valde de att föra över sina tillgångar och ökande skulder till dolda dotterbolag, som inte ingick i Enrons totala redovisning. I och med detta hade aktieägarna i Enron och andra intressenter ingen möjlighet att kunna se de dolda skulderna. Anledningen till detta handlande var att Enron var Arthur Andersens näst största kund i USA och under flera års samarbete hade de i praktiken vuxit samman och Arthur Andersen hade tagit över bolagets redovisning (www.aktiespararna.se).

Denna Enronskandal har bland annat lett fram till krav på en moral i näringslivet som bättre stämmer överens med den allmänna uppfattningen i samhället. Media, myndigheter och allmänheten riktar allt hårdare kritik mot t ex storleken på ledarnas ersättning och ifrågasätter företagets bonusprogram eller framför synpunkter på företagets strategier när det gäller tillförlitligheten och den ekonomiska information som lämnas av företagen. Ord som tillit, förtroende och ansvarstagande används flitigt i debatten om behovet av en annan moral i näringslivet (Corvellec & Holmberg, 2004).

1.2 Revisorns oberoende?

Det finns olika hot mot en revisors oberoende. En ny revisorslag trädde i kraft den 1 januari 2002 och ersatte den gamla lagen om revisorer (1995:528) som gällde fr.o.m. den 1 juli 1995 t.o.m. 31 december 2001. I och med den nya lagen blev Sverige det första land som lagfäste en analysmodell för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet. Revisorslagen och dess förarbeten ger begränsad vägledning om hur analysmodellen skall tillämpas i praktiken, det vill säga vilket resultat som prövningen bör leda fram till i det enskilda fallet. Det mesta har lämnats öppet för utveckling genom god revisorssed och praxis. Modellen har sin grund i en analysmodell för revisorers oberoende som presenterades 1995 av FEE¹. Den modellen byggde i sin tur på en analysmodell som börjat tillämpas av revisionsorganisationer i Storbritannien (www.far.se/analysmodellen).

I och med införandet av analysmodellen har lagstiftaren visat revisionsbranschen tillit för dess förmåga att själv behandla oberoendefrågorna på ett riktigt sätt och att utföra ett arbete med hög kvalitet. Enligt analysmodellen måste revisorerna inför varje nytt uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för deras förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Motprestationen som revisorn åläggs är att på ett tillfredsställande sätt dokumentera sin analys av förekommande hot mot opartiskheten och självständigheten så att samhället genom Revisorsnämnden och domstolarna i efterhand kan kontrollera att revisorn verkligen levt upp till sitt förtroende (FARs Revisionsbok 2004).

¹ FEE Fédération des Experts Comptables Européens

1.3 Problemdiskussion/Syfte

Kan en revisor vara oberoende? Spelar moralen någon avgörande roll vid olika ställningstaganden gentemot klienten? Dessa frågor förekommer ofta i diskussioner om revisorer och har blivit allt större efterhand som behoven av tillförlitlig information om företagens verksamheter, resultat och ställning har ökat hos bland annat investerare. Trots att det varje år upprättas många tillförlitliga årsredovisningar har ett antal skandaler i vår omvärld lett till att revisorernas förtroende och oberoende har ifrågasatts. Mycket uppmärksamhet har riktats mot både redovisningsprinciper och revision och bidraget till ett ifrågasättande av revisorns funktion som oberoende, opartisk, objektiv och trovärdig "granskare".

Vårt syfte med denna uppsats är att undersöka om det finns någon skillnad mellan hur revisorer på ett antal revisionsbyråer hanterar oberoendefrågor samt om deras moral har någon avgörande betydelse vid olika ställningstaganden.

Utifrån analysmodellens fem oberoendehot presenteras 10 fall som beskriver olika situationer som en revisor kan ställas inför mot sina klienter. Vi har gjort personliga intervjuer med en auktoriserad eller godkänd revisor från de sex största revisionsbyråerna i Sverige: Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte & Touche, Lindebergs samt BDO. Anledningen till att vi väljer olika revisionsbyråer är att se om det finns några skillnader mellan de olika byråernas sätt att tolka frågor som berör en revisors oberoende.

1.4 Disposition

Kapitel 1 – Inledning

Med inledningskapitlet vill vi skapa ett intresse hos läsaren.

Kapitel 2 – Teori

I teorikapitlet presenteras den teori som undersökningen bygger på.

Kapitel 3 – Metod

I metodkapitlet beskriver vi vårt tillvägagångssätt vid insamling av teori, hur datainsamlingen fortlöpte samt undersökningens trovärdighet.

Kapitel 4 – Datainsamling

I datainsamlingskapitlet redogör vi för resultatet av de intervjuer som utförts.

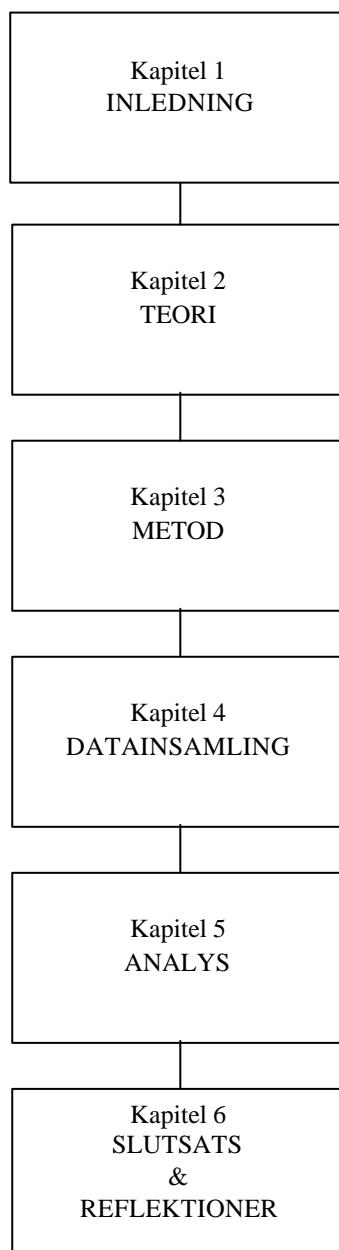
Kapitel 5 – Analys

I analyskapitlet analyserar vi resultatet av vår undersökning.

Kapitel 6 – Slutsatser och reflektioner

I undersökningens sista kapitel presenteras våra slutsatser samt förslag till fortsatta studier.

Figur 1 Disposition (egen figur)



2. TEORI

I detta kapitel redogör vi för innebörden av god revisions- och revisorssed. Vi diskuterar kring revisorns fyra hörnstenar och avslutningsvis ges en beskrivning av revisorns oberoendehot/analysmodellen.

Vår uppsats bygger på en normativ teori. Den normativa teorin besvarar frågor av ”bör” karaktär, t ex hur en revisor bör uppträda i sin yrkesutövning. Exempel på normativ teori är god revisions- och revisorssed.

2.1 Vad är god revisions- och revisorssed?

Enligt aktiebolagslagen skall revisionen utföras enligt god revisions- och revisorssed. Lagstiftaren låter revisorsorganisationerna själva formulera vad god revisions- och revisorssed innebär. Enkelt uttryckt kan man säga att god revisions- och revisorssed är lika med god sed bland erfarna revisorer. Den mest omfattande av dessa seder är ”Revisionsprocessen”. För revisorn är god revisions- och revisorssed inte bara en fråga om vad som står i FARs rekommendationer utan det handlar också om kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme. Den goda seden utvecklas internationellt, inom FAR och ute på revisionsbyråerna. Vad gäller metodfrågor utvecklas den goda revisions- och revisorsseden huvudsakligen genom rekommendationer och liknande uttalanden från revisorernas två intresseorganisationer, FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS (FARs samlingsvolym 2004).

Med god revisorssed menas att revisorn skall vara oberoende (Moberg, 2003). God revisorssed syftar främst på normer för revisorernas yrkesmässiga uppträdande - etiska normer. Både FAR och SRS har utfärdat vägledande etiska regler för sina medlemmar som reglerar deras yrkesmässiga uppträdande. Dessa regler skall gälla för revisorn både vid revisionsuppdrag och när revisorn arbetar som konsult. En viktig etisk regel är att tillämpa god revisions- och revisorssed (FARs samlingsvolym 2004).

Revisorsnämnden skall genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvara för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt. Revisorsnämnden får härigenom ett tolkningsföreträde vad gäller den goda sedens innehåll. Ytterst bestäms innehållet i god revisions- och revisorssed av domstolarna. Det är Revisorsnämnden som ansvarar för att den goda seden utvecklas på ett ändamålsenligt sätt (FARs Revisionsbok/www.revisorsnamnden.se).

2.2 Kompetens, tystnadsplikt, oberoende och moral är revisorns fyra hörnstenar

Kompetens, tystnadsplikt, oberoende och moral är grundkrav för att omvärlden skall kunna ha förtroende för revisorn. Likaså förväntar sig omvärlden att det revisorn utför skall vara moraliskt riktigt. Kraven regleras i Aktiebolagslagen, Revisorslagen och i särskilda föreskrifter från Revisorsnämnden.

2.2.1 Kompetens

Titeln revisor är inte skyddad, vilket innebär att vem som helst får kalla sig revisor. I t ex ideella föreningar kan revisorn vara en person som har medlemmarnas förtroende men saknar ekonomisk utbildning. I mindre ekonomiska föreningar kan en revisor utses som varken är auktoriserad eller godkänd, men lagen kräver att revisorn har kompetens inom redovisning och ekonomi. Aktiebolag måste däremot ha en auktoriserad eller godkänd revisor. För att bli auktoriserad revisor krävs universitets- eller högskoleutbildning om 160 poäng och minst fem års praktisk utbildning. Utöver den praktiska utbildningen krävs revisorsexamen och dessutom högre revisorsexamen. Kraven för att bli godkänd revisor är 120 poäng teoretisk utbildning samt praktiktid om minst tre år och revisorsexamen. Enligt FARs regler för god revisorssed krävs kontinuerlig vidareutbildning på minst 90 timmar per treårsperiod. I september 2004 fanns det i Sverige 1 993 godkända och 2 249 auktoriserade revisorer. Kompetenskraven för revisorer regleras i Aktiebolagslagens 10 kapital § 11 – 14 och Revisorslagen § 4 – 7 (FARs Revisionsbok 2004, FARs Samlingsvolym 2004).

2.2.2 Tystnadsplikt

Revisorns tystnadsplikt gäller mot såväl enskilda aktieägare/styrelseledamöter som mot utomstående. Tystnadsplikten för revisorn regleras i ABL 10 kap § 37 och i Revisorslagen § 26. Det revisorn får reda på i ett klientuppdrag får inte föras vidare. Revisorn får inte lämna uppgifter som kan skada bolaget. Det enda utomstående får reda på är i princip det som revisorn skriver i revisionsberättelsen eller det som sägs på bolagsstämman. Utan tystnadsplikt skulle revisorn inte kunna sköta sitt arbete. Revisorn behöver mycket information om det företag som granskas och det får då inte finnas någon misstanke om att uppgifterna förs vidare. Lagen ger revisorn rätt att kräva upplysningar och tillgång till handlingar, även av hemlig karaktär, som denna anser sig behöva för att fullgöra sin revision i bolaget. Revisorn får inte utnyttja sina kunskaper om företaget för egen vinning eller för att skada någon annan. Undantag från tystnadsplikten har revisorn i vissa fall. Vid bolagsstämman har revisorn upplysningsskyldighet och är skyldig att svara på bolagsstämmans frågor under förutsättning att det inte kan skada bolaget väsentligt. Revisorn är också skyldig att ge information till bland annat medrevisorer, ny revisor och

till undersökningsledaren under förundersökning i brottsmål (FARs Revisionsbok).

2.2.3 Oberoende

Den som förlitar sig på en revisionsberättelse skall kunna känna sig säker på att revisorn inte låtit sig påverkas av andra intressen än att göra en bra revision. Syftet med revisionen är att tillhandahålla en granskning av informationen och skapa förtroendet för den. Det är mot denna bakgrund av största betydelse att företagets intressenter kan lita på att revisionen genomförs av revisorer som är oberoende och således kan utföra revisionen på ett opartiskt och självständigt sätt (Moberg, 2003). Revisorns oberoende regleras i Revisorslagen § 20-23 samt FARs etiska regler. Enligt Revisorslagen skall revisorn utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet och vara objektiv i sina bedömningar.

I Aktiebolagslagens 10 kap § 16 finns jävsregler som bland annat anger att revisorn inte får äga aktier i bolaget, inte delta i ledningen av bolaget, inte heller biträda med bokföringen eller medelsförvaltningen eller vid kontrollen av dessa. Revisorn får inte heller vara anställd, beroende av företaget eller den som sköter bokföringen. Det finns också jävsregler om släktskapsförhållanden. Finns det något skäl till att förtroendet för revisorns oberoende kan rubbas måste revisorn avsäga sig uppdraget (FARs Revisionsbok 2004).

Revisorn har en skyldighet att i alla uppdrag som utgör revisionsverksamhet pröva sin opartiskhet och självständighet (sitt oberoende) enligt den lagfästa definitionen av detta begrepp. Prövningen skall ske enligt analysmodellen och skall dokumenteras av revisorn

2.2.4 Moralen

Moralen visar på de grundläggande åsikterna om vad som är rätt eller fel, gott eller ont, bra eller dåligt. Moralen yttrar sig t ex i form av tal där man uttrycker vad man anser vara rätt eller fel i någon viss fråga. Den kan också visa sig i form av handlingar där det tydligt framgår både vad man faktiskt gör och vad man underlåter att göra. Varje beslut innefattar moraliska bedömningar och ofta står olika moralbegrepp i strid med varandra.

Moralbegreppen kan teoretiskt delas upp efter olika aspekter och en klassisk övergripande indelning är att skilja mellan dygdemoral, pliktmoral och nyttomoral. Dygdemoral handlar om individens förmåga att handla dygdigt vilket innebär att uppföra sig förtjänstfullt eller berömvärt. Pliktmoral handlar om att av plikt känsla bete sig i enlighet med samhällets förväntningar och innebär att man gör det som plikten bjuder och som samhällsreglerna föreskriver. Nyttomoral innebär att man anser att en handling kan vara moraliskt rättfärdigad om den leder till nytta för någon. Att arbeta i organisationer innebär att man ofta står inför val som är problematiska utifrån

ett moraliskt perspektiv. Olika grupper i samhället har olika moraliska principer som uttrycker den egna gruppens identitet – och som kan vara oförenliga. Varje individ måste möta dessa moraliska utmaningar.

Oftast används begreppen moral och etik som synonyma begrepp men handlar egentligen om olika saker. Etik är läran om hur man kan, eller bör, hantera olikheter och bristande överensstämmelse mellan olika moralbegrepp. Olika grupper i samhället har olika moraliska regler som uttrycker den egna gruppens identitet. Etiska överväganden handlar om hur man möjligen kan och bör överbrygga motstridande moralbegrepp och hur man kan göra avvägningar mellan olika grundläggande moraliska åsikter (Corvellec & Holmberg, 2004).

2.3 Hot mot revisorns oberoende

Med utgångspunkt från vårt syfte med uppsatsen ger vi här nedan en mer detaljerad beskrivning av revisorns oberoende och moral.

Frågorna kring revisorns roll och oberoende har funnits lika länge som revision. Intresset för dessa frågor, och för revisionens kvalitet i allmänhet, har successivt ökat i takt med att näringslivet blivit alltmer komplext och behovet av tillförlitlig information om företagets verksamheter, resultat och ställning ökat hos kapitalplacerare och andra intressenter. Analysmodellen syftar till att eliminera hot så att revisorn kan genomföra en objektiv revision. Revisorn skall vid varje enskilt uppdrag bedöma om förtroendet för opartiskheten, självständigheten eller objektiviteten hotas. Om hot föreligger skall revisorn avsäga sig sitt uppdrag (FARs Revisionsbok 2004).

År 1995 presenterade FEE en analysmodell för prövning av revisorns oberoende, vilken tillämpades i Storbritannien. Året därefter publicerade EU-kommissionen en bok gällande revisorers roll, ställning och ansvar. Med utgångspunkt från denna bok bestämde Europaparlamentet att det skulle införas regler för revisorers oberoende på EU-nivå. Detta ledde fram till den nya Revisorslagen som trädde ikraft den 1 januari 2002 i Sverige, och blev genom den nya lagstiftningen det första landet i världen som lagfäster analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet dvs. deras oberoende (www.far.se).

Det finns enligt analysmodellen fem olika situationer som revisorn alltid måste ta ställning till. Dessa är egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskapshot och skrämshot. Dessa fem situationer anses utgöra ett potentiellt hot mot revisorns oberoende ställning och de måste därför i varje revisionsuppdrag beaktas av revisorn.

Ett egenintressehot föreligger när revisorn, eller någon annan person i en revisionsgrupp där revisorn är verksam, har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i revisionsklientens verksamhet. Ett direkt ekonomiskt egenintressehot

kan vara när revisorn har affärsmässiga relationer med revisionsklienten, utöver vad som följer med revisionsuppdraget. Exempel på detta kan vara innehav av eller handel med revisionsklientens värdepapper. Indirekt egenintressehot är när revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som äger andelar i revisionsklienten.

Med självgranskning avses att den som skall göra granskningen redan i något annat sammanhang har tagit ställning till de förhållanden som skall granskas. Självgranskningshot föreligger om revisorn själv eller någon annan som ingår i revisionsgruppen har lämnat råd i en fråga som revisorn under granskningsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till. Revisorn lämnar ofta upplysningar om gällande regler och rekommendationer och svarar på frågor om hur dessa regler skall tillämpas i en konkret situation. Detta kan vara upplysningar som revisorn sedan måste ta ställning till i sin egen granskning av klienten. I denna situation uppstår då ett självgranskningshot eftersom revisorn inte beaktar sina egna råd och upplysningar lika mycket som en helt oberoende revisor skulle göra. Revisorn kan uppträda i olika roller, både som granskare och fristående rådgivare till företaget. Det kan uppkomma hot om oberoende när revisorn skall granska revisionsklienten till vilken han tidigare lämnat rådgivning. I de fall den fristående rådgivningen är riktad till klienter i revisionsverksamheten finns dock viktiga begränsningar, vilket innebär att rådgivningen inte får innebära att revisorns självständighet och opartiskhet riskeras att glömmas bort.

Ett partställningshot kan uppstå när revisorn eller någon annan inom revisionsgruppen uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller intressemotsättningar. Ett exempel på detta kan vara när revisorn företräder eller uppträder biträde åt klienten i förhandlingar om förvärv eller försäljning av tillgångar i företaget.

Vänskapshot uppstår om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har nära personliga relationer med revisionsklienten. Revisorn och klienten får inte ha för ofta återkommande sociala kontakter dvs. inte vara för bra kompisar. Det finns risk för att revisorn glömmar sin roll som oberoende granskare om revisorn eller någon av revisorns medhjälpare har haft uppdrag åt revisionsklienten under en längre tid. Därför bör man byta klienter regelbundet. Att veta var gränsen går för när en revisor skall ta hänsyn till om det uppstår ett vänskapshot kan vara svårt eftersom det är en fråga om tolkningar som är beroende av revisorns egna värderingar om vad som är rätt och fel.

Med skrämselhot avses hot och påtryckningar från revisionsklienten eller annan, riktad mot revisorn, och utformad på ett sådant sätt att de är ägnade att inge revisorn obehag. Om så är fallet, är det ägnat att rubba förtroendet för revisorns förmåga till opartiskhet och självständighet. Vanliga ifrågasättanden av revisorns ställningstaganden hör dock inte hit (www.far.se/anlysmodellen).

Ibland visar klienten för liten respekt för vad som konstituerar revisorsrollen. Ett uttryck för detta är när de utsätter revisorn för otillbörliga påtryckningar. Visserligen erfordras ett tillräckligt civiltkurage av revisorerna för att kunna stå emot sådant men klientens påtryckningar kan vara bidragande orsak till revisorns felaktiga agerande (Cassel 1996).

2.3.2 Generalklausulen

Denna klausul innebär att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget – även om något av de ovan preciserade hoten inte är för handen – om det föreligger något annat förhållande som är av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Finns inget hot enligt ovan kan uppdraget accepteras. Dock måste revisorn dokumentera utredningen där det skall framgå vilka förtroenderubbade omständigheter som har identifierats. Där skall även framgå vilka åtgärder som har vidtagits för att undanröja eller neutralisera eventuella hot.

2.3.3 Motåtgärder

Revisorn behöver inte avböja eller avsäga sig uppdraget om han eller hon kan visa att det går att vidta eller har vidtagits motåtgärder, som gör att uppdraget kan genomföras utan att det finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Exempel på motåtgärder är att låta en annan revisor inom eller utanför revisionsföretaget bedöma det granskningsarbete eller ställningstagande som ett identifierat hot kan inverka på.

2.3.4 Dokumentation

Revisorn är skyldig att dokumentera de slutsatser som han eller hon har gjort av analysen enligt 24 § i revisorslagen. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand. Det bör framgå vilka åtgärder som vidtagits för att neutralisera eventuella hot. Dokumentationen skall ske fortlöpande och färdigställas senast när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges (FARs samlingsvolym 2004).

2.4 Bakgrund till undersökningens 10 olika fall

I revisorslagen slås det fast att en revisor skall utföra sina uppdrag, som utgör revisionsverksamhet, med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sitt ställningstagande. Vidare stadgas att revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

De 10 fall som presenteras nedan är konstruerade utifrån analysmodellens fem oberoendehot.

Fall 1 och 2 är exempel på egenintressehot

I samband med att du köper en ny bostadsrätt väljer du som revisor att bli medlem i bostadsrättsföreningen. Vid årets första föreningsstämma blir du invald som kvalificerad revisor i föreningen. Vad anser du om detta?

Detta fall är delvis hämtat från Revisorsnämndens Praxis 2002, där ett liknande fall varit uppe till prövning.

Din man/fru äger sedan flera år tillbaka aktier i ett företag som är dotterbolag till ett företag som du reviderar. Vad anser du om detta?

Bakgrunden till detta fall är hämtat från FARs Samlingsvolym 2004, där ett liknande exempel beskrivs.

Fall 3 och 4 är exempel på självgranskningshot

Din kollega på revisionsbyrån ger ekonomisk rådgivning till en klient som du senare skall granska. Kan du göra en revision hos denna klient utan att rubba ditt oberoende?

Din klient behöver hjälp med den löpande redovisningen. Hur mycket rådgivning anser du kunna ge utan att oberoendet påverkas?

Bakgrunden till dessa två fall är hämtade från FARs Samlingsvolym 2004, där liknande exempel beskrivs.

Fall 5 och 6 är exempel på partställningshot

Som revisor har du blivit ombedd att företräda din klient i en rättegång angående en skattetvist. Hur handlar du i denna situation?

Bakgrunden till detta fall är hämtat från FARs Samlingsvolym 2004, där ett liknande exempel beskrivs.

Du har företrätt en klient som har ett skadeståndsanspråk på Firma X. Året efter blir du ombedd att vara revisor i detta företag. Vad anser du om detta?

Detta fall har en revisor tagit fram till oss.

Fall 7 och 8 är exempel på vänskapshot

Som revisor kan du arbeta åt samma klient i flera år. Det är lätt att det uppstår en nära personlig relation. Anser du att detta kan påverka en revisors oberoende?

Föreställ dig att du som revisor är engagerad i en golfklubbs styrelse. En av dina största klienter sponsrar klubben med ett mycket högre belopp än vad andra sponsorer gör. Vad anser du om detta?

Bakgrunden till dessa två fall är hämtade från FARs Samlingsvolym 2004, där liknande exempel beskrivs.

Fall 9 och 10 är exempel på skrämshot

Som revisor i ett företag, som börjat komma på obestånd, är du extra försiktig vid värdering av tillgångarna. En tvist uppstår mellan dig och klienten angående värderingen. Klienten hotar med att byta revisionsbyrå om du inte värderar mer likt det han anser att tillgångarna är värda. Vad anser du om detta?

Som revisor upptäcker du att ekonomichefen på det företag du reviderar har gjort personliga inköp för företagets räkning. Om du anmärker på detta i revisionsberättelsen hotar klienten med att avslöja ditt personliga dubbelliv, som du tror att ingen känner till. Hur handlar du i denna situation?

Bakgrunden till dessa två fall är hämtade från FARs Samlingsvolym 2004, där liknande exempel beskrivs.

Vilka förväntningar har vi på undersökningen?

Mycket av revisorernas verksamhet regleras genom lagar och förordningar. Dessa finns upptagna i FARs Samlingsvolym och FARs Revisionsbok och är båda väl kända och tillämpade av hela revisorskåren. Utifrån dessa 10 fall förväntar vi oss inte några stora skillnader i revisorernas svar utan tror att de i princip följer samma regler och riktlinjer. Om skillnader dock uppstår i svaren tror vi att detta mer beror på den personliga moralen hos den enskilde revisorn.

3. METOD

Metodkapitlet innehåller en beskrivning av det tillvägagångssätt som vi använt när vid arbetet med vår undersökning. Vi beskriver vårt tillvägagångssätt vid datainsamlingen samt vårt val av intervjupersoner. Vidare redogörs också för analysmetod och undersökningens trovärdighet.

3.1 Tillvägagångssätt

Tillvägagångssättet för att lägga upp denna uppsats på ett så strukturerat sätt som möjligt började med en handledarträff. Vid denna träff gick vi igenom hur vi skulle lägga upp vårt arbete och vad vi skulle utgå ifrån för material för att nå fram till syftet med vår undersökning. Det bestämdes också att själva undersökningen skulle göras i form av personliga intervjuer med auktoriserade eller godkända revisorer.

För att få en djupare förståelse av en persons beteende, motiv och personlighet används öppna intervjuer. Denna typ av intervju är exempel på den kvalitativa intervjuformen, vilket också blev aktuellt för vår undersökning. Den öppna intervjun ställer höga krav på intervjuarens skicklighet. Intervjuaren skall både lyssna, tolka svaren, ställa fördjupande följdfrågor och samtidigt inte äventyra det förtroliga i intervjusituationen (Andersen, 1998).

En nackdel med intervjuer är den så kallade intervjuareffekten, vilket innebär att respondentens svar påverkas av intervjuaren. Felen kan vara ett resultat av hur intervjuaren uppfattar och tolkar respondentens svar. Ett annat fel kan orsakas av att respondenten håller inne med någon typ av information. Anledningen till detta kan vara att respondenten inte har tillräckligt stort förtroende för intervjuaren (Christensen et al, 2001). Fördelen med personliga intervjuer är att frågor oftare besvaras under intervjuformen än via enkäter. En intervju ger också större möjligheter till att använda mer omfattande frågor. Eftersom vår undersökning var uppbyggd på personliga frågor, som kan ge omfattande svar, var inte utskick av enkäter aktuellt. Vid enkätutskick kan man dock göra undersökningar som inte påverkas av intervjuareffekten (Andersen, 1998).

3.2 Datainsamling

Vi började med att leta fram relevant och aktuell information inom revisionsområdet. Vid datainsamling till studier delas datamaterialet ofta in i sekundär- och primärdata (Christensen et al, 2001). Sekundärdata är information som är befintlig och samlats in av någon annan för något annat

ändamål. Primärdata är data som utredaren själv samlar in för ett specifikt ämne.

Insamlingen av sekundärdata i form av litteratur genomfördes kontinuerligt under arbetets gång genom sökningar på Kristianstad Högskolas bibliotek och Hässleholms stadsbibliotek. För att finna litteratur sökte vi i databaserna LIBRIS och BOOK-IT. Sökord som vi använt i databaserna är olika kombinationer av ”revisor”, ”oberoende”, ”revision”, ”rådgivning”, ”konsultation”, ”moral” samt ”analysmodellen”. Målet var att hitta litteratur i form av böcker, artiklar och olika rapporter som passade vår undersökning. För att få så trovärdig och relevant information som möjligt tänkte vi på i vilket syfte data hade samlats in, av vem och när i tiden den var insamlad.

I vår undersökning ville vi se om det fanns skillnader mellan hur revisorer på ett antal revisionsbyråer hanterar oberoendefrågor utifrån olika typfall. Utifrån analysmodellens fem oberoendehot valdes 10 frågor som beskriver olika situationer som en revisor kan ställas inför mot sina klienter. För att vara säkra på att de fall vi tagit fram var realistiska och lätta för intervjupersonen att förstå, gjorde vi förintervjuer med två godkända revisorer som är nära vänner till oss. Denna granskning gjordes också för att undvika oklarheter i de olika frågorna, som skulle kunna leda till misstolkningar vid själva intervjutillfällena och ge oss obetydliga svar att analysera. Enligt Anderson (1998) är det en dödssynd att inte testa frågeformuläret på en mindre population innan den egentliga undersökningen görs. För oss var dessa förintervjuer till god nytta eftersom de ledde till att vi gjorde ett antal korrigeringar innan de slutliga intervjuerna genomfördes.

3.3 Val av intervjupersoner

Vi valde att göra personliga intervjuer med revisorer från de sex största revisionsbyråerna i Sverige, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte & Touche, Lindebergs samt BDO. Vi tror att stora revisionsbyråer har större förutsättningar för kompetensutveckling och uppföljning av sin verksamhet jämfört med mindre byråer. Anledningen till att vi valde olika revisionsbyråer var att vi ville se om det fanns skillnader mellan de olika byråernas sätt att tolka frågor som berör en revisors oberoende. Intervjuerna gjordes med en auktoriserad eller godkänd revisor från respektive revisionsbyrå.

Vi sökte personligen upp de byråer som vi gjorde undersökningar hos för att boka tid för personlig intervju. Det var inga svårigheter att få revisorerna att ställa upp på dessa intervjuer. Vid intervjutillfället började vi med att påtala att de var anonyma. Sedan presenterade vi utifrån vår intervjuguide våra olika fall som de fick sätta sig in i och därefter berätta hur de hade handlat i de olika situationerna. Avslutningsvis ställde vi några separata frågor om analysmodellen. Intervjuerna tog 1 – 1½ timme att genomföra. Under

intervjuerna gjordes minnesanteckningar som bearbetades och sammanställdes direkt efter intervjutillfället.

3.4 Analysmetod

En analys går ut på att hitta mönster. En analys börjar med att svaren läses igenom upprepande gånger och efter ett antal genomläsningar är det sedan möjligt att eventuellt hitta ett mönster i svaren (Svenning, 1996). För att kunna hitta ett mönster har vi jämfört respondenternas svar med varandra. Utifrån dessa har vi sedan försökt hitta eventuella likheter och skillnader. Vi har även jämfört respondenternas svar med den teori som vi beskriver i kapitel två. Detta för att se om det är möjligt att jämföra respondenternas praktiska erfarenhet med teorin.

3.5 Undersökningens trovärdighet

En revisors oberoende gentemot sina klienter kan ibland uppfattas som ett känsligt ämne. Eftersom vi påtalade vid våra intervjuer att respondenterna var anonyma, utgår vi ifrån att de svar som lämnats är trovärdiga och sanningsenliga.

3.5.1 Validitet

Det viktigaste kravet på ett mätinstrument är validitet, vilket innebär att undersökningen skall mäta det som avses. Validitet handlar om att ställa rätt frågor och att de är korrekt utformade (Ejvegård, 2002). Enligt Holmberg 2005 är det viktigt att den metod som används genererar adekvata beskrivningar som förbättrar förståelsen för det studerade fenomenet eller med andra ord "Som man frågar får man svar". Holmberg påtalar också att om underlaget för undersökningen är för litet kan det påverka trovärdigheten.

Om mätinstrumentet inte mäter det som avses, har det ingen betydelse om själva mätningen utförs på ett bra sätt. Vi valde att använda en intervjuguide som mätinstrument. Utifrån den ställde vi samma frågor i samma följd till de olika intervjupersonerna. På det sättet kunde vi göra bästa möjliga jämförelse av svaren. En något ändrad ordning och formulering av frågorna kan leda till att intervjupersonerna tolkar frågorna olika.

3.5.2 Reliabilitet

Reliabilitet innebär att oberoende mätningar skall ge samma resultat vid olika tidpunkter oavsett vem som utför undersökningen. Skulle en mätning ge samma resultat har den hög reliabilitet (Ejvegård, 2002). För att få så ärliga svar som möjligt vid intervjuerna påtalade vi att intervjupersonerna var anonyma. Detta

på grund av att frågor som gäller oberoende kan vara känsliga. För att få så spontana svar som möjligt valde vi att inte skicka ut frågorna i förväg.

4. DATA

I detta kapitel redogör vi för revisorns olika roller, revisionens intressenter samt revisorsnämndens uppdrag. Här presenteras också resultatet av den undersökning som vi utfört med hjälp av personliga intervjuer från de sex största revisionsföretagen i Sverige. Varje fall presenteras var för sig med de olika revisorernas kommentarer.

4.1 Revisorn och revisorns roll

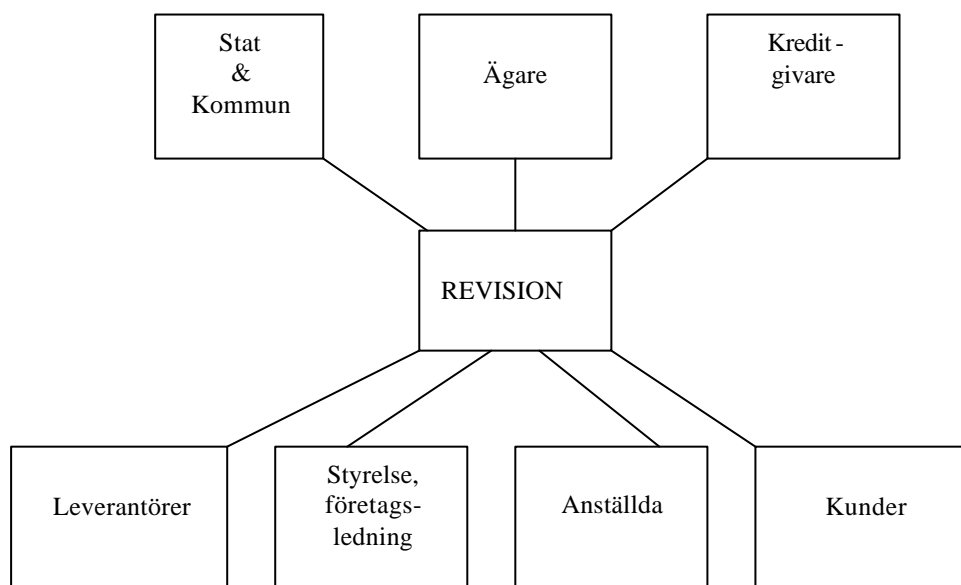
Revisorns främsta uppgift är att arbeta med revision. Definitionen av revisor är att i efterhand utföra oberoende granskning av redovisning och förvaltning under en viss tidsperiod (Johansson Et al 1987). Revisorn gör kontroll – en kritisk prövning – av att den granskade verksamheten sköts så att man följer regler och normer som ställts upp för att skydda ägare och intressenter. Revisorn skall granska årsredovisningen så att denna upprättats enligt tillämpliga lagar och rekommendationer och därmed ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Revisorns uppdrag får inte vara av sådan karaktär att oberoendet ifrågasätts och revisorns förtroende som oberoende person får inte minskas gentemot aktieägarna. Revisorslagen innehåller bestämmelser om att revisorer skall vara opartiska och självständiga när de utför sina uppdrag i revisionsverksamheten och att de skall vara objektiva i sina ställningstaganden.

Revisorn behöver inte endast arbeta med den traditionella revisionen av ett företag utan kan även arbeta med rådgivning. Företagen använder ofta revisorn som rådgivare och konsult vid olika redovisningsfrågor. Man skiljer på dessa två roller genom den renodlade och den utvidgade revisorsrollen. Den renodlade revisorsrollen utför en revision enligt lagar och förordningar och i den utvidgade rollen utför revisorn även konsultation utöver revisionen.

En omdiskuterad fråga är hur mycket rådgivning en revisor kan ge sin klient utan att rubba sitt oberoende. Det finns en skillnad mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Med revisionsrådgivning avses rådgivning som föranletts av iakttagelser vid granskningen och är därmed alltid tillåten. Fristående rådgivning är rådgivning som ges och inte har anknytning till revisionsuppdraget. Om revisorn däremot skall granska en klient till vilken han tidigare lämnat fristående rådgivning kan ett hot uppstå mot revisorns oberoende. Det finns inget i lagen som klart uttalar att det är förbjudet med fristående rådgivning, dock säger Revisorslagen att revisorn är skyldig att avböja eller avsäga sig revisionsuppdrag om det visar sig att det finns omständigheter som kan ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. För att försäkra sig om att revisorn lever upp till detta har man i den nya revisorslagen infört analysmodellen (FARs Revisionsbok 2004).

4.1.1 Mål med revisionen

Målet för revisionen är en revisionsberättelse. I denna uttalar sig revisorn om årsredovisningen och bokföringen samt om styrelsens och VD:s förvaltning. Tillsammans med årsredovisningen är revisionsberättelsen beslutsunderlag för företagets intressenter när de fattar beslut om t ex investeringar i företaget. Ett annat mål för revisionen är att säkerställa trovärdigheten i den ekonomiska informationen om företaget och tilltron till hur styrelse och VD fullgör sina uppdrag (FARs Revisionsbok 2004).



Figur 2. Figuren är hämtad från FARs Revisionsbok 2004 sidan 17.

4.1.2 Revisionens intressenter

Figuren visar hur många olika intressenter i ett företag som har nytta av att revisionen är gjord på ett trovärdigt och korrekt sätt. Stat och kommun måste kunna lita på den information som företagen lämnar. Redovisningen ligger till grund för skatter och avgifter. Korrekt information om företagen och deras verksamhet behövs för att se om de t ex har rätt till bidrag. Ägarna sitter oftast inte i företagets ledning. Utan egen insyn i företaget måste de kunna lita på den information företagsledningen förser dem med och att den är granskad av någon oberoende. Kreditgivare som t ex banker måste kunna bedöma om ett företag kan betala tillbaka sina lån. Att upplysningen om företaget är korrekt är en säkerhet för den som lånar ut pengar. Ett företags leverantörer måste veta om de kan leverera och ge kredit. Styrelse och företagsledning kan ha stor nytta av revisionen genom att erhålla de bedömningar och synpunkter som framkommit. Anställda är på ett personligt sätt mer beroende av företaget än andra. Kunder

måste veta om företaget kan förväntas fortsätta att sköta sina leveranser och om de kan betala i förskott.

4.1.3 Revisorsnämndens uppdrag

Revisorsnämnden är en tillsynsmyndighet för landets godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag. Revisorsnämnden sorterar under Justitiedepartementet. Myndigheten inrättades år 1995 och tog då över ansvaret för revisorsfrågor från Kommerskollegium som i sin tur haft dessa uppgifter sedan början av 1970-talet. I förarbetena till 1995 års revisorslag framhölls bland annat att överförandet av revisorsfrågorna till en självständig organisation innebar en markering av verksamhetens betydelse för samhället och revisionens framträdande roll i kampen mot ekonomisk brottslighet. Sedan revisorsnämnden inrättades har reglerna för revisorer varit föremål för översyn. Detta arbete har resulterat i en ny lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 2002.

Revisorsnämndens verksamhet är att tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer och revisionsbolag samt att säkerställa att dessa uppgifter uppfyller de höga etiska krav som ställs. Revisorsnämnden meddelar också om godkännande och auktorisation av revisorer – för en tidsperiod om fem år - samt registrering av revisionsbolag. För att inneha godkännande eller auktorisation måste man vara yrkesverksam som revisor. Inför varje ny femårsperiod gör Revisorsnämnden en kontroll av revisorns yrkesverksamhet. Vad gäller registrerade revisionsbolag kontrolleras att de särskilda villkor om bl.a. ägande och styrelsesammansättning som gäller för dessa bolag är uppfyllda (www.revisorsnamnden.se).

Revisorsnämnden utreder anmälningar mot enskilda revisorer och registrerade revisionsbolag. Anmälningar kan göras av klienter, skattemyndigheten eller andra intressenter som är missnöjda med det sätt på vilket revisorn utfört sitt uppdrag. Revisorsnämnden initierar också disciplinärenden genom uppsökande tillsyn eller genom uppgifter från media. Vid den systematiska uppsökande tillsynen väljs ett antal revisorer och revisionsbolag ut för kvalitetskontroll. Urvalet görs antingen genom rena stickprov eller med ledning av särskilda riskfaktorer, såsom exempelvis att en revisor har ett onormalt stort antal uppdrag eller har varit föremål för upprepade disciplinära åtgärder.

De disciplinära åtgärder Revisorsnämnden kan tillgripa är erinran, varning eller upphävande av godkännande eller auktorisation. Om revisorn varnats kan han/hon även bli tvungen att betala straffavgift till staten. En revisor som blivit föremål för disciplinär åtgärd kan överklaga beslutet till allmän förvaltningsdomstol. Däremot kan en eventuell anmälare inte överklaga Revisorsnämndens beslut i disciplinärenden. Detta för att Revisorsnämndens prövning av ett sådant ärende alltid anses ske på nämndens eget initiativ. Revisorsnämndens beslut är offentliga och finns samlade i Revisorsnämndens praxis som ges ut en gång per år.

4.2 Revisor A

Vi har här intervjuat en godkänd revisor.

Egenintressehot

Fall 1

I samband med att du köper en ny bostadsrätt väljer du som revisor att bli medlem i bostadsrättsföreningen. Vid årets första föreningsstämma blir du invald som kvalificerad revisor i föreningen. Vad anser du om detta?

Revisorn skulle ta på sig uppdraget som kvalificerad revisor i bostadsrättsföreningen. Han anser att det till och med kan vara en fördel för föreningen med medlemmar som har en användbar yrkeskompetens. Han tycker inte att detta rubbar hans oberoende.

Fall 2

Din man/fru äger sedan fler år tillbaka aktier i ett företag som är dotterbolag till ett företag som du reviderar. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn uppstår det här en jävssituation. Revisorn får antingen avsäga sig uppdraget eller får hustrun sälja sina aktier.

Självgranskninghot

Fall 3

Din kollega på revisionsbyrån ger ekonomisk rådgivning till en klient som du senare skall granska. Kan du göra en revision hos denna klient utan att rubba ditt oberoende?

Detta är inget problem anser revisorn. Det är ofta förekommande på de större revisionsbyråerna som både har uppdrag inom redovisning och revision. Vad som är viktigt är att kollegan som gett rådgivningen inte ingår i revisionsteamet. Som revisor kan jag utan att känna något hot mot mitt oberoende granska min klient.

Fall 4

Din klient behöver hjälp med den löpande redovisningen. Hur mycket rådgivning anser du kunna ge utan att oberoendet påverkas?

Enligt revisorn kan man ge sin klient hjälp med att tolka lagar och förordningar och utifrån dessa ge råd och stöd. Att hjälpa sin klient med den löpande redovisningen är direkt olämpligt. Problemet kan lösas genom att klienten tillfälligt får engagera någon extern redovisningsbyrå. Ett problem här menar revisorn är att klienterna själva har svårt att skilja på vad som är redovisning och vad som är revision och tror sig kunna få hjälp med båda dessa tjänster

från samma konsult. Viktigt att man som revisor inledningsvis gör klart för sin klient vilka spelregler som gäller.

Partställningshot

Fall 5

Som revisor har du blivit ombedd att företräda din klient i en rättegång angående en skattetvist. Hur handlar du i denna situation?

Enligt revisorn är detta ej förenligt med revisionsuppdraget. Revisorn skall alltså inte företräda klienten i en rättegång. Klienten får anlita en extern skattejurist från något annat företag.

Fall 6

Du har företrätt en klient som har ett skadeståndsanspråk på Firma X. Året efter blir du ombedd att vara revisor i detta företag. Vad anser du om detta?

Revisorn ser inget hot i detta. För företagen emellan kan det kanske tyckas lite konstigt att vara revisor i båda företagen. Som revisor bör man nog tänka sig för innan man tar på sig uppdrag i Firma X.

Vänskapshot

Fall 7

Som revisor kan du arbeta åt samma klient i flera år. Det är lätt att det uppstår en nära personlig relation. Anser du att detta kan påverka en revisors oberoende?

Här menar revisorn att det är självklart att oberoendet påverkas. Det är viktigt att man som revisor är så professionell i sin yrkesutövning så att man kan hålla isär rollerna. För bra kompisar får man inte bli.

Fall 8

Föreställ dig att du som revisor är engagerad i en golfklubbs styrelse. En av dina största klienter sponsrar klubben med ett mycket högre belopp än vad andra sponsorer gör. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn finns det säkert någon förklaring till varför en av revisorns klienter sponsrar klubben med ett högre belopp. Revisorn skulle försöka ta reda på orsakerna. Han skulle också fundera över skatteproblematiken.

Skrämselhot

Fall 9

Som revisor i ett företag, som börjat komma på obestånd, är du extra försiktig vid värderingen av tillgångarna. En tvist uppstår mellan dig och klienten angående värderingen. Klienten hotar med att byta revisionsbyrå om du inte värderar mer likt det han anser att tillgångarna är värda. Vad anser du om detta?

Här skulle revisorn inte köpa argumenten med klientens hot. Antingen får klienten byta revisionsbyrå eller får revisorn avsäga sig uppdraget. Återigen viktigt att man som revisor är oberoende och ser i första hand till och litat på sin egen yrkesskicklighet.

Fall 10

Som revisor upptäcker du att ekonomichefen på det företag du reviderar har gjort personliga inköp för företagets räkning. Om du gör anmärkning på detta i revisionsberättelsen hotar klienten med att avslöja ditt personliga dubbelliv, som du tror att ingen känner till. Hur handlar du i denna situation?

Enligt revisorn bör man i första hand inte diskutera ekonomichefens personliga inköp med honom själv utan direkt med företagets VD. Kvarstår ändå problemen bör han avgå från uppdraget. Som revisor är ”dubbelliv” inte något att rekommendera.

4.2.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor A:s syn på oberoendet?

Enligt revisorn har införandet av analysmodellen ökat arbetsbelastningen på så sätt att dokumenthanteringen har ökat. Analysmodellen täcker förmodligen inte alla aspekter vad gäller revisorns oberoende. Kan en revisor vara fullständigt oberoende? Det vanligaste förekommande hotet i analysmodellen anser revisorn vara skrämselhotet. Revisorn har vid något eller några tillfällen sagt nej till revisionsuppdrag, vilket i och för sig inte berodde på skrämselhot utan mer att det tänka uppdraget enligt revisorn inte betraktades som ett seriöst uppdrag. Många gånger har klienterna svårt att skilja på vad som är redovisning och vad som är revision. Efter införandet av analysmodellen menar revisorn att hans syn på främst självgranskningshotet har förändrats – revisorerna får fundera mer kring hur man ger rådgivning. Införandet av analysmodellen har enligt revisorn påverkat hela revisorsbranschen på så sätt det är mycket mer pappersexercis. Samtidigt har analysmodellen bidragit till klarare gränser mellan vad som är redovisning och vad som är revision. Enligt revisorn är analysmodellen främst till för klienten.

4.3 Revisor B

Vi har här intervjuat en auktoriserad revisor.

Egenintressehot

Fall 1

I samband med att du köper en ny bostadsrätt väljer du som revisor att bli medlem i bostadsrättsföreningen. Vid årets första föreningsstämma blir du invald som kvalificerad revisor i föreningen. Vad anser du om detta?

Revisorn hade inte tagit på sig uppdraget som kvalificerad revisor i bostadsrättsföreningen. Tycker att detta kan påverka hans oberoende. Tror dock att det är ganska vanligt förekommande att man blir tillfrågad att ta på sig uppdrag i diverse föreningar på grund av sin yrkeskompetens.

Fall 2

Din man/fru äger sedan fler år tillbaka aktier i ett företag som är dotterbolag till ett företag som du reviderar. Vad anser du om detta?

På denna fråga anser revisorn att det är helt klart olämpligt. Här uppstår en jävssituation. Hustrun får sälja sina aktier alternativt får revisorn avsäga sig uppdraget. Finns inga andra utvägar.

Självgranskninghot

Fall 3

Din kollega på revisionsbyrån ger ekonomisk rådgivning till en klient som du senare skall granska. Kan du göra en revision hos denna klient utan att rubba ditt oberoende?

Enligt revisorn får han göra en bedömning av hur mycket rådgivning som kan ges av kollegan till klienten. Vad som är viktigt är att kollegan som gett rådgivningen inte ingår i revisionsteamet.

Fall 4

Din klient behöver hjälp med den löpande redovisningen. Hur mycket rådgivning anser du kunna ge utan att oberoendet påverkas?

Revisorn menar att man kan hjälpa sin klient med att tolka lagar och förordningar och utifrån dessa ge råd och stöd. Att hjälpa till med den löpande redovisningen är helt uteslutet.

Partställningshot

Fall 5

Som revisor har du blivit ombedd att företräda din klient i en rättegång angående en skattetvist. Hur handlar du i denna situation?

Revisorn menar att man kan inte gå in och företräda en klient i en rättegång. Det man möjligen kan tänka sig som revisor är att vara med på rättegången som bisittare men alltså inte delta i förhandlingarna. Enligt revisorn har han blivit tillfrågad en gång om att företräda en klient i en rättegång. Revisorn avböjde detta uppdrag.

Fall 6

Du har företrätt en klient som har ett skadeståndsanspråk på Firma X. Året efter blir du ombedd att vara revisor i detta företag. Vad anser du om detta?

Revisorn skulle tacka nej till uppdraget i Firma X. Skulle vara direkt olämpligt och förmodligen skulle oberoendet sättas på spel om man skulle ta på sig uppdraget. Enligt revisorn finns det en viss karenstid innan han kan ta på sig ett uppdrag i Firma X.

Vänskapshot

Fall 7

Som revisor kan du arbeta åt samma klient i flera år. Det är lätt att det uppstår en nära personlig relation. Anser du att detta kan påverka en revisors oberoende?

Enligt revisorn är det naturligtvis inte bra om man blir för goda kompisar. Detta kan rubba revisorns oberoende. Samtidigt är det så att det alltid tar tid att lära känna varandra och få förståelse för hur man arbetar. Vad som är viktigt är att klienten har förtroende för revisorn men också att revisorn är så pass "rakryggad" att han arbetar utifrån sitt oberoende så att detta inte rubbas.

Fall 8

Föreställ dig att du som revisor är engagerad i en golfklubbs styrelse. En av dina största klienter sponsrar klubben med ett mycket högre belopp än vad andra sponsorer gör. Vad anser du om detta?

Här anser revisorn att man inte skall ta på sig några styrelseuppdrag. Detta kan helt klart rubba deras oberoende.

Skrämselhot

Fall 9

Som revisor i ett företag, som börjat komma på obestånd, är du extra försiktig vid värderingen av tillgångarna. En tvist uppstår mellan dig och klienten angående värderingen. Klienten hotar med att byta revisionsbyrå om du inte värderar mer likt det han anser att tillgångarna är värda. Vad anser du om detta?

Det här fallet är enligt revisorn vanligt förekommande. Helt klart skulle han avgå från uppdraget. Som revisionsföretag är det viktigt att sprida sina uppdrag så att man inte blir ekonomiskt beroende av en eller ett fåtal klienter.

Fall 10

Som revisor upptäcker du att ekonomichefen på det företag du reviderar har gjort personliga inköp för företagets räkning. Om du gör anmärkning på detta i revisionsberättelsen hotar klienten med att avslöja ditt personliga dubbelliv, som du tror att ingen känner till. Hur handlar du i denna situation?

Även här skulle revisorn direkt avgå från uppdraget. Denna situation kan uppkomma igen. Som revisor är det inte lämpligt med något dubbelliv.

4.3.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor B:s syn på oberoendet?

Enligt revisorn har arbetsbelastningen ökat i och med införandet av analysmodellen. Dokumentationen har ökat. Revisorn tycker att analysmodellen i princip täcker alla aspekter på oberoendet. Det vanligaste förekommande hotet tror revisorn är självgranskningshotet. Revisorn har hittills inte av sagt sig några uppdrag på grund av analysmodellen. Däremot har han fått styra om en del i bemanningen. Synen på oberoendet har inte förändrats efter införande av analysmodellen. Enligt revisorn tror han att införandet av analysmodellen påverkat de mindre revisionsbyråerna speciellt beträffande självgranskningshotet där det kanske är svårare att skilja på vad som är redovisning och vad som är revision.

4.4 Revisor C

Vi har här intervjuat en godkänd revisor

Egenintressehot

Fall 1

I samband med att du köper en ny bostadsrätt väljer du som revisor att bli medlem i bostadsrättsföreningen. Vid årets första föreningsstämma blir du invald som kvalificerad revisor i föreningen. Vad anser du om detta?

Att åtaga sig uppdraget som kvalificerad revisor i föreningen anser denna revisor vara helt olämpligt. Hon kommer att avböja detta uppdrag med hänvisning till analysmodellen.

Fall 2

Din man/fru äger sedan fler år tillbaka aktier i ett företag som är dotterbolag till ett företag som du reviderar. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn kommer hon att avgå från detta uppdrag så fort denna situation uppkommit. Hon anser att hennes oberoende kan ifrågasättas. Ett annat tänkbart alternativ är att mannen säljer sina aktier.

Självgranskninghot

Fall 3

Din kollega på revisionsbyrån ger ekonomisk rådgivning till en klient som du senare skall granska. Kan du göra en revision hos denna klient utan att rubba ditt oberoende?

Revisorn menar här att oberoendet kan rubbas. Genom motåtgärder som att kollegan inte deltar i revisionen och att klienten själv tar de slutgiltiga besluten avseende de ekonomiska råden kan göra att hon eventuellt kan behålla sitt uppdrag.

Fall 4

Din klient behöver hjälp med den löpande redovisningen. Hur mycket rådgivning anser du kunna ge utan att oberoendet påverkas?

Enligt revisorn kan hon ge rådgivning om allmänna lagar och regler i princip obegränsad omfattning. Att biträda med löpande redovisning är helt uteslutet för såväl henne som för någon annan som ingår i revisionsgruppen.

Partställningshot

Fall 5

Som revisor har du blivit ombedd att företräda din klient i en rättegång angående en skattetvist. Hur handlar du i denna situation?

Här hade revisorn avböjt uppdraget. Helt klart olämpligt att företräda klienten i rättegång. Detta är ett uppdrag för en skattejurist.

Fall 6

Du har företrätt en klient som har ett skadeståndsanspråk på Firma X. Året efter blir du ombedd att vara revisor i detta företag. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn borde detta ur analysmodellens synvinkel inte vara något problem utan att hon skulle kunna åtaga sig uppdraget. Å andra sidan eftersom uppdraget gäller ett skadeståndsanspråk hade hon ändå tackat nej med den motiveringen att hon anser att det är ett uppdrag för en jurist.

Vänskapshot

Fall 7

Som revisor kan du arbeta åt samma klient i flera år. Det är lätt att det uppstår en nära personlig relation. Anser du att detta kan påverka en revisors oberoende?

Här menar revisorn att det kan påverka oberoendet. Samtidigt anser hon att det inte så lätt uppstår nära personliga relationer med klienter, då man som revisor hela tiden skall arbeta utifrån sitt oberoende.

Fall 8

Föreställ dig att du som revisor är engagerad i en golfklubbs styrelse. En av dina största klienter sponsrar klubben med ett mycket högre belopp än vad andra sponsorer gör. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn hade hon inte accepterat att bli engagerad i styrelsen då detta enligt hennes uppfattning kan tangera sidoverksamhet som kan rubba hennes oberoendet.

Skrämselhot

Fall 9

Som revisor i ett företag, som börjat komma på obestånd, är du extra försiktig vid värderingen av tillgångarna. En tvist uppstår mellan dig och klienten angående värderingen. Klienten hotar med att byta revisionsbyrå om du inte värderar mer likt det han anser att tillgångarna är värda. Vad anser du om detta?

Här hade revisorn upplyst klienten om att byta revisionsföretag eftersom det är omöjligt för henne att inte vara objektiv i sin bedömning vid värderingen av klientens tillgångar.

Fall 10

Som revisor upptäcker du att ekonomichefen på det företag du reviderar har gjort personliga inköp för företagets räkning. Om du gör anmärkning på detta i revisionsberättelsen hotar klienten med att avslöja ditt personliga dubbelliv, som du tror att ingen känner till. Hur handlar du i denna situation?

Enligt revisorn tror hon sig ha så pass hög självkänedom och integritet att hon inte skulle falla för hotet utan följa sin revisorsplikt. Hon anser också att det är viktigt som revisor att inte ha något dubbelliv.

4.4.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor C:s syn på oberoendet?

Enligt revisorn anser hon inte att analysmodellen har ökat arbetsbelastningen i någon nämnvärd omfattning. Det kan aldrig finnas en modell som täcker alla aspekter vad gäller revisorns oberoende. Kan en revisor egentligen vara fullkomligt oberoende? Revisorn menar att det mest vanligaste förekommande hotet är självgranskningshotet. Revisorns syn på oberoendet efter införandet av analysmodellen har förändrats på så sätt att hon har ett mer systematiskt och regelbundet tankesätt och tillvägagångssätt i sitt arbete. Vidare anser hon att branschen har förändrats. Enligt henne tror hon kanske att en viss "självsanering" kommer att ske eller har skett då man måste ta ställning till ett antal faktiska hot. Analysmodellen är enligt revisorn viktigast för aktiebolagets olika intressenter.

4.5 Revisor D

Vi har här intervjuat en auktoriserad revisor.

Egenintressehot

Fall 1

I samband med att du köper en ny bostadsrätt väljer du som revisor att bli medlem i bostadsrättsföreningen. Vid årets första föreningsstämma blir du invald som kvalificerad revisor i föreningen. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn är detta ej lämpligt. Hon hade avböjt uppdraget på grund av att det uppstår en jävssituation. Hon menar också att det inte är förenat med god revisionssed att som auktoriserad revisor åta sig föreningsuppdrag.

Fall 2

Din man/fru äger sedan fler år tillbaka aktier i ett företag som är dotterbolag till ett företag som du reviderar. Vad anser du om detta?

Revisorn menar att antingen får mannen sälja sina aktier eller får hon själv avböja uppdraget. Även här uppstår en jävssituation. Revisionsbyrån har dock interna regler som förhindrar att detta förhållande skall kunna uppstå.

Självgranskninghot

Fall 3

Din kollega på revisionsbyrån ger ekonomisk rådgivning till en klient som du senare skall granska. Kan du göra en revision hos denna klient utan att rubba ditt oberoende?

Enligt revisorn beror det på vad det är för typ av rådgivning. Innebär det att kollegans råd avser rena bokföringstransaktioner så är det högst olämpligt. Viktigt att kollegan som gett rådgivningen inte ingår i revisorsteamet eftersom då kan oberoendet rubbas.

Fall 4

Din klient behöver hjälp med den löpande redovisningen. Hur mycket rådgivning anser du kunna ge utan att oberoendet påverkas?

Revisorns bedömning är här att det är direkt olämpligt att hjälpa till med den löpande redovisningen. Vad man kan tänka sig är att som revisor ge råd och stöd i allmänna lagar och regler. Om klienten behöver tillfällig hjälp med den löpande redovisningen får man hänvisa till någon annan extern redovisningskonsult. Oftast är det svårt för klienten att dra gränsen mellan vad som är redovisning och vad som är revision.

Partställningshot

Fall 5

Som revisor har du blivit ombedd att företräda din klient i en rättegång angående en skattetvist. Hur handlar du i denna situation?

Enligt revisorn avböjer hon uppdraget. Som revisor får man ej vara ombud och företräda klienter i någon rättegång. Hon hänvisar till en extern jurist.

Fall 6

Du har företrätt en klient som har ett skadeståndsanspråk på Firma X. Året efter blir du ombedd att vara revisor i detta företag. Vad anser du om detta?

Revisorn anser att om man skall åtaga sig uppdraget i Firma X är det viktigt att tvisten först är löst mellan företagen. Revisorn har tystnadsplikt avseende båda företagen. Det kan eventuellt uppstå problem företagen emellan om de skulle få reda på att de har samma revisor.

Vänskapshot

Fall 7

Som revisor kan du arbeta åt samma klient i flera år. Det är lätt att det uppstår en nära personlig relation. Anser du att detta kan påverka en revisors oberoende?

Enligt revisorn kan det bli problem om man har för nära personlig relation till den som man reviderar. Som revisor skall man ju alltid arbeta utifrån sitt oberoende så ur den aspekten borde problemet inte uppstå. Det har föreslagits

nya rotationsregler som innebär att uppdragsansvarig skall bytas ut efter ett visst antal år.

Fall 8

Föreställ dig att du som revisor är engagerad i en golfklubbs styrelse. En av dina största klienter sponsrar klubben med ett mycket högre belopp än vad andra sponsorer gör. Vad anser du om detta?

Revisorn menar här att man har tystnadsplikt som revisor i en styrelse. Kanske kan det finnas någon förklaring till att klienten sponsrar klubben med ett större belopp. Som revisor får man försöka ta reda på detta på bästa möjliga sätt.

Skrämselhot

Fall 9

Som revisor i ett företag, som börjat komma på obestånd, är du extra försiktig vid värderingen av tillgångarna. En tvist uppstår mellan dig och klienten angående värderingen. Klienten hotar med att byta revisionsbyrå om du inte värderar mer likt det han anser att tillgångarna är värda. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn är det bästa att ändå försöka komma överens. Går inte detta så finns det inget annat att göra än att avgå som revisor. Revisorn hade också tagit upp frågan och diskuterat den med sina kollegor på kontoret om hur de hade handlat i en liknande situation.

Fall 10

Som revisor upptäcker du att ekonomichefen på det företag du reviderar har gjort personliga inköp för företagets räkning. Om du gör anmärkning på detta i revisionsberättelsen hotar klienten med att avslöja ditt personliga dubbelliv, som du tror att ingen känner till. Hur handlar du i denna situation?

Enligt revisorn är det ej lämpligt med något dubbelliv. Revisorn hade förmodligen försökt avgå från uppdraget.

4.5.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor D:s syn på oberoendet?

Enligt revisorn har analysmodellen ökat arbetsbelastningen minimalt. Det är bra att det finns en analysmodell. Likaså menar hon att analysmodellen väl täcker alla aspekter gällande revisorns oberoende. Revisorn anser att självgranskningshotet är det vanligast förekommande och att man som revisor helt enkelt hjälper till för mycket. Svårt för klienten att skilja på vad som är redovisning och vad som är revision och även svårt för revisorn att dra gränsen. Efter införandet av analysmodellen har hon blivit mer noggrann och fått upp problemen på bordet. Hon tror att hela revisorsbranschen kommer att förändras på så sätt att det kommer att bli klarare gränser just vad gäller redovisning och revision. Klienten kommer förmodligen att få ha ett företag som sköter redovisningen – om de inte sköter det själva - och ett som sköter revisionen.

Analysmodellen är till för många, som t.ex. revisorn själv, aktieägarna och skatteverket.

4.6 Revisor E

Vi har här intervjuat en auktoriserad revisor

Egenintressehot

Fall 1

I samband med att du köper en ny bostadsrätt väljer du som revisor att bli medlem i bostadsrättsföreningen. Vid årets första föreningsstämma blir du invald som kvalificerad revisor i föreningen. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn hade han avstått från uppdraget eftersom han ansåg att det inte är lämpligt att vara revisor i den bostadsrättsförening som han själv är medlem i.

Fall 2

Din man/fru äger sedan fler år tillbaka aktier i ett företag som är dotterbolag till ett företag som du reviderar. Vad anser du om detta?

Revisorn menar att antingen kan han inte fortsätta vara revisor i detta företag eller måste frun sälja sina aktier. Byrån har egna interna regler som bland annat säger att man själv eller närstående inte får äga aktier i företag som man själv skall revidera.

Självgranskninghot

Fall 3

Din kollega på revisionsbyrån ger ekonomisk rådgivning till en klient som du senare skall granska. Kan du göra en revision hos denna klient utan att rubba ditt oberoende?

Enligt revisorn beror det på vilken typ av rådgivning som avses. Man skiljer mellan revisionsnära eller fristående rådgivning. Rådgivning vid vanlig revision är inget problem. När det gäller rådgivning vid värdering av bolag eller fastighet bör man testa med analysmodellen. En utomstående konsult inom byrån skulle kunna ge denna rådgivning.

Fall 4

Din klient behöver hjälp med den löpande redovisningen. Hur mycket rådgivning anser du kunna ge utan att oberoendet påverkas?

Revisorn menar att revisionsteamet inte kan bidra med rådgivning. Man kan ge rådgivning inom byrån men får då inte revidera klienten. Får inte bidra med den löpande redovisningen, klienten måste själv göra grundkonteringen.

Partställningshot

Fall 5

Som revisor har du blivit ombedd att företräda din klient i en rättegång angående en skattetvist. Hur handlar du i denna situation?

Enligt revisorn är det olämpligt att företräda klienten som ombud. Man kan eventuellt bistå med rådgivning men måste hålla sig i bakgrunden. Viktigt att klienten själv får föra sin egen talan.

Fall 6

Du har företrätt en klient som har ett skadeståndsanspråk på Firma X. Året efter blir du ombedd att vara revisor i detta företag. Vad anser du om detta?

Revisorn menar här att det beror på om tvisten är löst. Är den inte det vill naturligtvis klienten inte att man blir revisor för det andra företaget. Är tvisten däremot löst finns det enligt revisorn inget hinder. Enligt revisorn bör man kontrollera med sin klient som man hade från början om det är okej att gå in som revisor även i Firma X. Hör till god revisionssed att göra denna koll.

Vänskapshot

Fall 7

Som revisor kan du arbeta åt samma klient i flera år. Det är lätt att det uppstår en nära personlig relation. Anser du att detta kan påverka en revisors oberoende?

Enligt revisorn måste det finnas en gräns för hur nära vän man får vara med sin klient. Det kan givetvis påverka revisorns oberoende. Man bör inte vara revisor inom sin närmaste bekantskapskrets, men det är inget hinder att till exempel gå på samma fest. Sunt förnuft får naturligtvis råda. Revisorn menar att det viktiga är att ens oberoende inte rubbas.

Fall 8

Föreställ dig att du som revisor är engagerad i en golfklubbs styrelse. En av dina största klienter sponsrar klubben med ett mycket högre belopp än vad andra sponsorer gör. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn är det okej att sitta med i golfklubbens styrelse men man bör dock inte vara sponsoransvarig.

Skrämselhot

Fall 9

Som revisor i ett företag, som börjat komma på obestånd, är du extra försiktig vid värderingen av tillgångarna. En tvist uppstår mellan dig och klienten angående värderingen. Klienten hotar med att byta revisionsbyrå om du inte värderar mer likt det han anser att tillgångarna är värda. Vad anser du om detta?

Revisorn har svårt att se att man kan ta ett sådant här hot på allvar. Är man en någorlunda stor byrå blir man inte så påverkad ifall klienten skulle välja en annan revisionsbyrå. Revisorn skulle rekommendera klienten att byta revisionsbyrå ifall de inte skulle komma överens.

Fall 10

Som revisor upptäcker du att ekonomichefen på det företag du reviderar har gjort personliga inköp för företagets räkning. Om du gör anmärkning på detta i revisionsberättelsen hotar klienten med att avslöja ditt personliga dubbelliv, som du tror att ingen känner till. Hur handlar du i denna situation?

Enligt revisorn är detta ett riktigt skrämselhot. För det första skulle revisorn välja att avgå om det går utan att hotet finns kvar. Om det är något som man absolut inte vill skall komma ut så blir man tvungen att begå tjänstefel. Man får inte som revisor ha något personligt dubbelliv.

4.6.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor E:s syn på oberoendet?

Revisorn menar att analysmodellen inte har inneburit någon mer arbetsbelastning för honom. Analysmodellen täcker många aspekter men kanske inte alla. Enligt revisorn är analysmodellen en överdriven fråga. Borde kanske lägga mer krut och energi på vilken kvalitet man får och till vilket pris. Det finns idag konkurrens inom revisionsbranschen där det kan säljas tjänster som är billigare men som inte håller så god kvalitet. Det vanligaste hotet är helt klart självgranskningshotet. De andra hoten är inte så vanliga. Revisorn har vid några tillfällen blivit tvungen att avböja konsultuppdrag just på grund av självgranskningshotet. I och med införandet av analysmodellen har regelverket blivit mer tydligare och reglerna har kommit mer i fokus. Branschen som helhet har inte påverkats av analysmodellen. Analysmodellen är istället för lagstiftning och främst i revisorns intresse.

4.7 Revisor F

Vi har här intervjuat en auktoriserad revisor

Egenintressehot

Fall 1

I samband med att du köper en ny bostadsrätt väljer du som revisor att bli medlem i bostadsrättsföreningen. Vid årets första föreningsstämma blir du invald som kvalificerad revisor i föreningen. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn hade hon avböjt uppdraget. Anser att detta ej är lämpligt för här uppstår en jävssituation. Hon menar att det inte är förenat med god revisionssed att som auktoriserad revisor åtaga sig föreningsuppdrag.

Fall 2

Din man/fru äger sedan fler år tillbaka aktier i ett företag som är dotterbolag till ett företag som du reviderar. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn finns här två alternativ. Antingen att hon som revisor avsäger sig uppdraget eller att mannen säljer sina aktier. Företaget har interna regler som revisorn måste anpassa sig till.

Självgranskninghot

Fall 3

Din kollega på revisionsbyrån ger ekonomisk rådgivning till en klient som du senare skall granska. Kan du göra en revision hos denna klient utan att rubba ditt oberoende?

Enligt revisorn är detta inget problem. Vad som är viktigt är att kollegan som ger rådgivningen inte ingår i revisorsteamet.

Fall 4

Din klient behöver hjälp med den löpande redovisningen. Hur mycket rådgivning anser du kunna ge utan att oberoendet påverkas?

Enligt revisorn kan man ge rådgivning om allmänna lagar och regler. Att biträda med löpande redovisning är helt uteslutet för såväl henne som för någon annan som ingår i revisionsgruppen.

Partställningshot

Fall 5

Som revisor har du blivit ombedd att företräda din klient i en rättegång angående en skattetvist. Hur handlar du i denna situation?

Här kan det enligt revisorn uppstå problem i och med att revisorn skall skriva under årsredovisningen. Ej lämpligt att företräda någon klient i en rättegång.

Fall 6

Du har företrätt en klient som har ett skadeståndsanspråk på Firma X. Året efter blir du ombedd att vara revisor i detta företag. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn borde detta ur analysmodellens synvinkel inte vara något problem utan hon skulle kunna åtaga sig uppdraget. Revisorn hade ändå tackat nej till uppdraget och i stället hänvisat till någon jurist.

Vänskapshot

Fall 7

Som revisor kan du arbeta åt samma klient i flera år. Det är lätt att det uppstår en nära personlig relation. Anser du att detta kan påverka en revisors oberoende?

Självklart kan det enligt revisorn bli problem med oberoendet om man får för nära personlig relation med sin klient. Det är viktigt att man som revisor alltid arbetar utifrån sitt oberoende och då borde problemet inte uppstå.

Fall 8

Föreställ dig att du som revisor är engagerad i en golfklubbs styrelse. En av dina största klienter sponsrar klubben med ett mycket högre belopp än vad andra sponsorer gör. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn är det inte lämpligt att ta på sig styrelseuppdrag då detta kan hota oberoendet.

Skrämselhot

Fall 9

Som revisor i ett företag, som börjat komma på obestånd, är du extra försiktig vid värderingen av tillgångarna. En tvist uppstår mellan dig och klienten angående värderingen. Klienten hotar med att byta revisionsbyrå om du inte värderar mer likt det han anser att tillgångarna är värda. Vad anser du om detta?

Enligt revisorn får klienten antingen byta revisionsbyrå eller får revisorn avsäga sig uppdraget. Viktigt att man som revisor i första hand litar på sin egen yrkesskicklighet och inte tar sådana här hot på allvar. Vad som enligt revisorn också är viktigt är att man försöker sprida sina uppdrag och inte lägga "alla ägg" i samma korg så att man blir ekonomiskt beroende av en klient.

Fall 10

Som revisor upptäcker du att ekonomichefen på det företag du reviderar har gjort personliga inköp för företagets räkning. Om du gör anmärkning på detta i revisionsberättelsen hotar klienten med att avslöja ditt personliga dubbelliv, som du tror att ingen känner till. Hur handlar du i denna situation?

Revisorn hade i detta fall avgått från sitt uppdrag. Revisorn menar att det är helt klart olämpligt med något dubbelliv.

4.7.1 Hur har analysmodellen påverkat revisor F:s syn på oberoendet?

Enligt revisorn har arbetsbelastningen inte ökat med anledning av införandet av analysmodellen. Analysmodellen täcker i princip alla aspekter gällande en revisors oberoende. Enligt analysmodellens generalklausul innebär det dessutom att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget – även om något av modellens hot inte är direkta hot – om det föreligger något annat förhållande som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn menar att självgranskningshotet och vänskapshotet är det mest förekommande. Revisorn har själv inte hittills avsagt sig något uppdrag på grund av analysmodellen. Analysmodellen har bidragit till att regelverket förtydligats vilket är bra för hela branschen. Analysmodellen är först och främst till för revisorn själv.

5. ANALYS

I detta kapitel analyserar vi svaren från den empiriska undersökningen. Vi gör en jämförelse av de olika resultaten av intervjuerna och egna kommentarer till revisorernas svar. Avslutningsvis gör vi en kort analys av de frågor som vi ställt gällande analysmodellen.

Vår problemdiskussion är grundad på frågan om det finns någon skillnad mellan hur revisorer på ett antal revisionsbyråer hanterar oberoendefrågor samt om deras moral har någon avgörande betydelse vid olika ställningstaganden. Vi analyserar här varje fall för sig och redogör för de svar som framkommit vid våra intervjuer. Under respektive ”hot” ger vi våra egna kommentarer till revisorernas svar med anknytning till vår problemdiskussion. Vi avslutar kapitlet med att analysera revisorernas svar kring analysmodellen i övrigt.

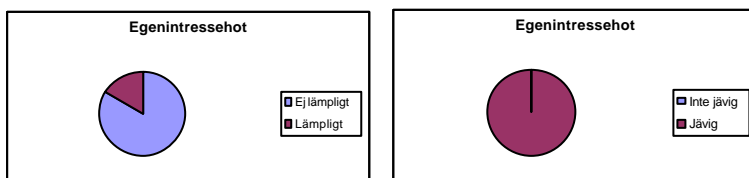
5.1 Egenintressehot

Fall 1 - Bostadsrättsförening

Fem av de tillfrågade revisorerna ansåg att det inte var lämpligt att företräda bostadsrättsföreningen som deras invalda revisor i föreningen. En av de intervjuade revisorerna ansåg att han kunde åtaga sig uppdraget utan att hans oberoende skulle hotas. Han tyckte också att det kunde vara en fördel för föreningen med medlemmar som har en användbar yrkeskompetens.

Fall 2 - Aktieinnehav

I denna fråga instämde samtliga revisorer till att de var jäviga. Revisorn får antingen avsäga sig uppdraget eller får mannen/frun sälja sina aktier i dotterbolaget. Hälften av de tillfrågade revisorerna hänvisar till att deras revisionsbyråer har interna regler som hindrar att detta förhållande skall kunna uppstå.



Egna kommentarer

Egenintressehotet visar i princip inga skillnader mellan de olika revisorernas sätt att hantera sitt oberoende i dessa två fall. Vår bedömning är att vi tror revisorerna väl är insatta i innebörden av detta hot. Vi tror att den revisor som ansåg att det var okej att sitta med i bostadsrättsföreningens styrelse hade med hans moraliska inställning att göra om vad som är rätt eller fel i hur man använder sin yrkeskompetens i privata uppdrag.

Hälften av revisorerna hänvisar till att revisionsbyråerna har interna regler som bl a hanterar frågor rörande egenintressehot. Har alla byråerna interna regler? I så fall tycker vi att det är anmärkningsvärt att endast hälften av revisorerna känner till dessa.

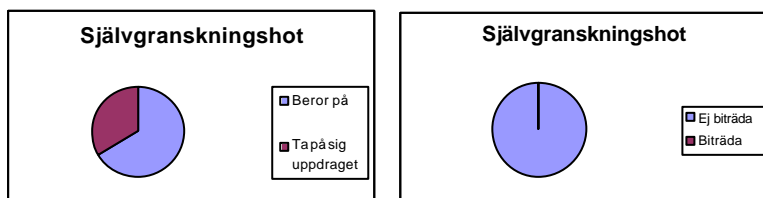
5.2 Självgranskningshot

Fall 3 – Ekonomisk rådgivning

Fyra av de tillfrågade revisorerna ansåg att detta var en bedömningsfråga som kan bero på vilken typ av rådgivning som klienten efterfrågar. De två övriga revisorerna svarade att de tyckte detta inte var något problem utan att de kunde ta på sig revisionsuppdraget. Samtliga revisorer påtalade dock att kollegan som gett den ekonomiska rådgivningen inte får ingå i revisionsteamet.

Fall 4 – Löpande redovisning

Här var samtliga revisorer eniga i sina svar. De ansåg att de kunde ge rådgivning om allmänna lagar och regler men att biträda med den löpande redovisningen var helt uteslutet. Två av revisorerna hänvisade till externa redovisningskonsulter om klienten behövde hjälp med den löpande redovisningen.



Egna kommentarer

Vi tror som revisorn på företag A att det många gånger är ett problem för klienterna att skilja på vad som är redovisning och vad som är revision. Många klienter tror sig kunna få hjälp med båda dessa tjänster från samma konsult. Var revisorn drar gränserna här emellan tror vi har med den moraliska bedömningen att göra. I de fall som en revisor behöver fler konsulttimmar kanske de tar på sig redovisningsuppdrag som de inte borde göra.

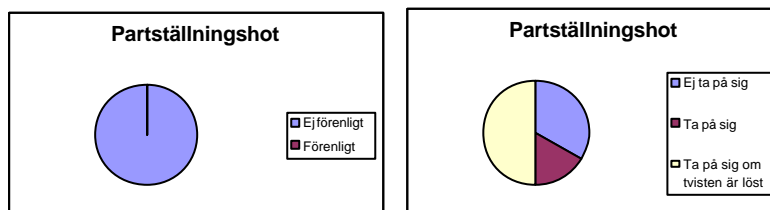
5.3 Partställningshot

Fall 5 – Företräda klient vid rättegång

Samtliga av revisorerna var eniga om att detta inte är förenligt med deras uppdrag. Två av revisorerna ansåg dock att de kunde närvara vid rättegången men hålla sig i bakgrunden.

Fall 6 - Skadeståndsanspråk

Här råder delade meningar mellan revisorerna. Två av revisorerna tackar nej till uppdraget. En av dessa revisorer ansåg att man överhuvudtaget inte företräder en klient med skadeståndsanspråk på ett bolag för att detta är en uppgift för en jurist. Tre av de tillfrågade revisorerna ansåg att om tvisten är löst mellan företagen är det inget problem att åta sig uppdraget. En av dessa tre hänvisade till att revisorerna har tystnadsplikt angående vilka företag de reviderar. En av revisorerna ansåg att det är inget problem att ta på sig uppdraget.



Egna kommentarer

Samtliga revisorer var helt eniga när det gällde exemplet med att företräda en klient i en rättegång. Här var det helt klart vilka regler som gäller och innebörden av partställningshotet. Däremot uppstod delade meningar i vårt exempel beträffande att gå in som revisor i ett företag som har ett skadeståndsanspråk på ett annat företag med samma revisor. Här blev vi lite

undrande. Till skillnad från exemplen ovan beträffande självgranskningshotet och egenintressehotet var här fler delade meningar mellan revisorerna. Kan det vara så att det i vissa fall är svårt med gränsdragningen för när ett "hot" uppkommer eller är det moralen som får avgöra ibland?

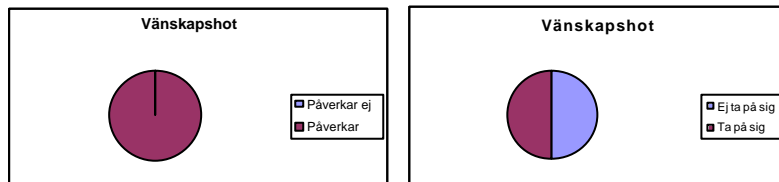
5.4 Vänskapshot

Fall 7 – Personlig relation

Alla revisorer är helt eniga om att för stark vänskap kan påverka deras oberoende. Man bör inte vara revisor inom sin närmaste bekantskapskrets. Det är dock viktigt att påpeka att som revisor måste man hela tiden arbeta utifrån sitt oberoende. En av revisorerna hänvisar till kommande rotationsregler som innebär att man skiftar huvudansvarig revisor efter ett visst antal år.

Fall 8 - Sponsring

Tre av revisorerna skulle inte ta på sig styrelseuppdrag i föreningar då detta kan rubba deras oberoende och yrkeskompetens. De tre övriga revisorerna anser att det är okej att sitta med i styrelsen. En av dem hänvisar till gällande tystnadsplikt, vilket innebär att det du får reda på i ditt uppdrag som styrelsemedlem får du inte föra vidare och kan alltså inte direkt gå och fråga klienten om sponsorbeloppens storlek. Som styrelsemedlem bör du absolut inte vara sponsoransvarig då det kan finnas klienter som sponsrar föreningen.



Egna kommentarer

Vi är eniga med samtliga revisorers svar om att för stark vänskap kan påverka revisorernas oberoende. Vid detta "hot" tror vi att moralen har avgörande betydelse. Var går gränsen för att det skall kallas vänskap? Vi tycker det är bra att analysmodellen har med vänskapshotet för det tvingar revisorn att tänka efter. Förvånande är att det bara var en revisor som påtalade de nya rotationsreglerna som är på väg att införas vilka skall begränsa tiden för hur länge man kan vara huvudansvarig revisor för ett uppdrag. Är detta inte känt för de fem övriga revisorerna?

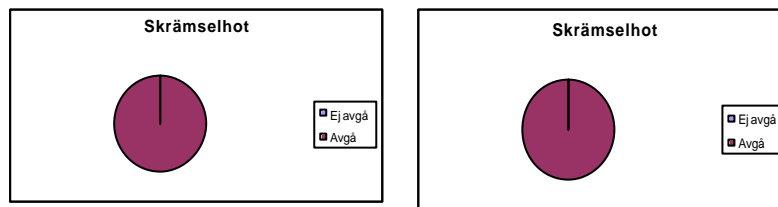
5.5 Skrämselhot

Fall 9 – Värdering av tillgångar

Samtliga av revisorerna är eniga om att antingen avgå som revisor alternativt att be klienten att byta revisionsbyrå. Tre av de tillfrågade revisorerna påtalar att det är viktigt som revisionsbyrå att man har flera olika klienter så att man inte blir ekonomiskt beroende av en speciell klient.

Fall 10 – Personligt dubbelliv

En av revisorerna påtalar att man inte bör diskutera ekonomichefens personliga inköp med honom utan direkt med företagets VD. Kvarstår ändå hoten bör man som de fem övriga revisorerna menar avgå från uppdraget. Samtliga revisorer påtalar att de som revisorer inte bör ha något dubbelliv.



Egna kommentarer

Vi anser att revisorerna är medvetna om vilka följder det kan få om de ger efter för klienternas påtryckningar. Vi instämmer med den revisor som påtalar att man inte skall diskutera personliga inköp med personen det berör utan att man skall lyfta denna fråga högre upp i organisationen. Att man som revisor inte skall ha något personligt dubbelliv håller vi också med om. Vad vi reagerade över när vi ställde frågan angående detta var att samtliga revisorer lade en stor vikt på att man som revisor inte "får" ha något dubbelliv. Har revisorer en bättre moral än övriga yrkeskategorier? Vi tror inte detta.

5.6 Revisorernas syn på införandet av analysmodellen

Fyra av de tillfrågade revisorerna anser inte att analysmodellen har ökat deras arbetsbelastning. De två som svarat ja gjorde detta med hänvisning till att de tycker att dokumenthanteringen har ökat.

Hälften av revisorerna anser att analysmodellen väl täcker alla aspekter gällande revisorns oberoende. Någon av revisorerna menar att det aldrig kan finnas en modell som täcker alla aspekter.

Det absolut vanligast förekommande hotet är enligt revisorerna självgranskningshotet. En av revisorerna skiljer sig från de övriga genom att ha svarat att skrämshotet är det mest förekommande. En annan av revisorerna svarade förutom självgranskningshotet även att vänskapshotet var vanligt förekommande.

Endast en av de tillfrågade revisorerna har svarat att de tvingats avsäga sig ett uppdrag efter tillämpningen av analysmodellen. Självgranskningshotet var det som ledde till att revisorn avböjde uppdraget.

Revisorernas syn på oberoendet efter införandet av analysmodellen har förändrats på så vis att revisorerna får fundera mer om hur de ger rådgivning och att de måste ha ett mer systematiskt och regelbundet tanke- och tillvägagångssätt i sitt arbete. En av revisorerna anser inte att oberoendet har förändrats.

På frågan om vilket sätt revisorsbranschen kommer att påverkas eller har påverkats har revisorerna lite olika svar. Man anger mer pappersexercis, klarare gränser, tydligare regelverk som svar. En av revisorerna tycker att branschen inte har påverkats alls.

Flertalet av revisorerna tycker att analysmodellen är viktigast för revisorerna själva. Som andra svar nämns klienterna och aktiebolagets intressenter.

6. SLUTSATSER OCH REFLEKTIONER

I detta avslutande kapitel redovisas de slutsatser vi kommit fram till i vår undersökning samt förslag till fortsatta studier.

Vårt syfte med undersökningen var att se om det fanns några skillnader mellan hur revisorer på ett antal revisionsbyråer hanterar oberoendefrågor samt om deras moral har någon avgörande betydelse vid olika ställningstagande. Utifrån analysmodellens fem oberoendehot har vi presenterat 10 fall som beskriver olika situationer som en revisor kan ställas inför mot sina klienter. Vi har gjort djupintervjuer med en auktoriserad eller en godkänd revisor från de sex största revisionsbyråerna i Sverige. Anledningen till att vi valde olika revisionsbyråer var för att se om det fanns några skillnader mellan de olika byråernas sätt att tolka frågor som berör en revisors oberoende.

6.1 Finns det någon skillnad mellan hur revisorer på ett antal revisionsbyråer hanterar oberoendefrågor?

Revisorn har en skyldighet enligt lagen att i alla uppdrag som utgör revisionsverksamhet pröva sin opartiskhet och självständighet (sitt oberoende). Prövningen skall ske enligt analysmodellen som syftar till att eliminera hot så att revisorn kan genomföra en objektiv revision. Revisorn skall vid varje enskilt uppdrag bedöma om förtroendet för opartiskheten, självständigheten eller objektiviteten hotas. Om hot föreligger skall revisorn avsäga sitt uppdrag (FARs Revisionsbok 2004). Revisorns oberoende regleras i revisorslagen samt FARs etiska regler.

Slutsatserna av vår undersökning är att det i fyra av de tio fallen råder delade meningar om hur revisorerna skall utföra sin revision på ett oberoende sätt. Vi är förvånade över denna stora avvikelse. Med tanke på alla regelverk som en revisor dagligen tvingas följa och deras regelbundna uppdatering genom information och utbildningar borde revisorerna vara mer "likasinnade" än vad som framgår av vår undersökning. Å andra sidan är vi medvetna om att revisorer också är människor med egen tankeförmåga där moralen i många frågor har ett avgörande. Detta kan dock innebära att klienterna får olika svar eller blir bemötta på olika sätt beroende på vilken revisionsbyrå de vänder sig till.

Vi är också undrande till att hälften av revisorerna i några av våra fall hänvisar till att deras revisionsbyrå har interna regler som reglerar oberoendefrågor. Vi ställer oss frågan om inte alla revisionsbyråer har sådana regler.

Av intervjuvären har det dock framkommit att revisorernas medvetenhet om oberoendefrågor har ökat i och med införandet av analysmodellen eftersom de måste dokumentera sitt oberoende inför varje nytt uppdrag.

6.2 Hur avgörande är moralen vid olika ställningstagande?

Moralen visar på grundläggande åsikter om vad som är rätt eller fel. Moralén yttrar sig t ex i form av tal där man uttrycker vad man anser vara rätt eller fel i någon viss fråga. Varje beslut omfattar bedömningar och ofta står olika moralbegrepp i strid med varandra (Corvellec & Holmberg, 2004).

Våra slutsatser här är att moralen kan vara av avgörande betydelse i många frågor. I vår undersökning svarade revisorerna i fyra av tio fall olika. Utifrån deras svar tolkar vi att det var deras moraliska bedömning som avgjorde. Ett av våra fall handlade om att ge både ekonomisk rådgivning och revision till samma klient. Gränsdragningen häremellan kan många gånger vara svår och här är ett exempel, tror vi, där moralen har betydelse för var revisorn drar gränsen. Ett annat exempel som vi tror kan påverka en revisors oberoende och där moralen också har en avgörande betydelse är gränsdragningen för hur nära vän man kan vara till sin klient. Ytterligare ett exempel handlar om att gå in som revisor i ett företag som har ett skadeståndsanspråk på ett annat företag med samma revisor. Även i detta fall är vår bedömning att moralen har en betydelse för hur man agerar som revisor.

6.3 Vad har analysmodellens införande haft för betydelse?

Vår undersökning tyder på att revisorernas syn på oberoendet efter införandet av analysmodellen har förändrats på så vis att revisorerna har ett mer systematiskt och regelbundet tanke- och tillvägagångssätt i sitt arbete eftersom de måste dokumentera sitt oberoende inför varje nytt uppdrag.

Av våra intervjuer framkom att det vanligaste förekommande hotet är självgranskningshotet. Som ett exempel på detta kan nämnas att det många gånger är ett problem för klienterna att skilja på vad som är redovisning och vad som är revision och att klienten tror sig kunna få hjälp med båda dessa tjänster från samma konsult. Våra slutsatser av detta är att det är viktigt att redan från början i sitt revisorsuppdrag gå igenom med sin klient både vad som ingår och vad som inte ingår i revisorsuppdraget. Vi drar också slutsatsen att analysmodellen har bidraget till att ytterligare stärka revisorer i sitt sätt att pröva sin opartiskhet och självständighet (sitt oberoende).

Att endast en av de intervjuade revisorerna tvingats avsäga sig ett uppdrag efter tillämpningen av analysmodellen tyder på att det inte är vanligt förekommande. Detta kan bero på att revisorerna idag till stor del är väl insatta i både

Revisorslagen och FARs etiska regler och därmed oftast i ett tidigt skede vet var gränserna går för sitt oberoende.

6.4 Stämde våra förväntningar överens med undersökningen?

Vi förväntade oss inte några stora skillnader i revisorernas svar utan vi trodde att de följer samma regler och riktlinjer. Det har dock visat sig i vår undersökning att det förekom avvikelser mellan olika revisorers bedömningar i fyra av tio fall, vilket vi tycker är anmärkningsvärt. Våra slutsatser är ändå att mer än hälften av revisorerna är väl medvetna om de lagar och förordningar som reglerar deras verksamhet. De är väl kända och tillämpas av stora delar av revisorskåren.

Införandet av analysmodellen har stärkt revisorernas medvetenhet ytterligare i och med att de inför varje nytt uppdrag måste dokumentera sitt oberoende. I många frågor och ställningstaganden har sannolikt moralen en avgörande betydelse för hur man som revisor agerar.

6.5 Förslag till fortsatta studier

Vi skulle kunna tänka oss att studera vidare i detta ämne genom att gå ut till fler revisorer på respektive revisionsbyrå för att se om det finns skillnader inom en revisionsbyrå vad gäller den enskilde individens moral. Det hade också varit intressant att utifrån klienternas syn på analysmodellen göra en studie och därigenom kanske kunna se på likheter och skillnader mellan revisorernas och klienternas syn på en revisors oberoende. En annan intressant undersökning hade varit att studera hur revisorer följer revisionsbyråns interna regler, om sådana finns.

7. Källförteckning

- Andersen, I. (1998) *Den uppenbara verkligheten*. Lund: Studentlitteratur.
- Cassel, F. (1996) *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm: Nerenius & Santérus förlag.
- Christensen, L., Andersson, N., Engdahl, C., Haglund, L. (2001) *Marknadsundersökning – en handbok*. Lund: Studentlitteratur.
- Corvellec H , Holmberg L (2004) *Organisationens vardag – sett underifrån*. Malmö: Liber
- Ejvegård, R. (2002) *Vetenskaplig metod för projektarbete*. Lund: Studentlitteratur.
- FAR, Föreningen för auktoriserade revisorer (2004) *FARs revisionsbok 2004*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR, Föreningen för auktoriserade revisorer (2004) *FARs samlingsvolym 2004*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR, Föreningen för auktoriserade revisorer (2003), *Analysmodellen, för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*. <http://www.far.se>
- Holmberg, L (2005), *Qualitative Method and Research Processes*.
- Johansson, S-E., Nyström, B A., Rydström, E. (1987) *Revision- Kontroll-Effektivitet-Utveckling*. Stockholm: Liber.
- Moberg, K. (2003) *Bolagsrevision – oberoende, ansvar, sekretess* . Stockholm: Norstedts Juridik AB.
- Revisorsnämndens Praxis (2002 & 2003) *Revisorsnämndens Praxis 2002 med referat av hänvisningar till domstolsavgörande*. Stockholm: Iustus Förlag AB
- Svenning, C. (1996) *Metodboken*. Lund: Lorentz Förlag
- www.aktiespararna.se

Bilaga intervjuguide

Egenintresse

Fall 1

I samband med att du köper en ny bostadsrätt väljer du att bli medlem i bostadsrättsföreningen. Vid årets första föreningsstämma blir du invald som kvalificerad revisor i föreningen. Vad anser du om detta?

Fall 2

Din man/fru äger sedan flera år tillbaka aktier i ett företag som är dotterbolag till ett företag som du reviderar. Vad anser du om detta?

Självgranskningshotet

Fall 3

Din kollega på revisionsbyrån ger ekonomisk rådgivning till en klient som du senare skall granska. Kan du göra en revision hos denna klient utan att rubba ditt oberoende?

Fall 4

Din klient behöver hjälp med den löpande redovisningen. Hur mycket rådgivning anser du som revisor kunna ge utan att oberoendet påverkas?

Partställningshotet

Fall 5

Som revisor har du blivit ombedd att företräda din klient i en rättegång angående en skattetvist. Hur handlar du i denna situation?

Fall 6

Du har företrätt en klient som har ett skadeståndsanspråk på Firma X. Året efter blir du ombedd att vara revisor i detta Företag. Vad anser du om detta?

Vänskapshotet

Fall 7

Som revisor kan du arbeta åt samma klient i flera år. Det är lätt att det uppstår en nära personlig relation. Anser du att detta kan påverka en revisors oberoende?

Fall 8

Föreställ dig att du som revisor är engagerad i en golfklubbs styrelse. En av dina största klienter sponsrar klubben med ett mycket högre belopp än vad andra sponsorer gör. Vad anser du om detta?

Skrämselhotet

Fall 9

Som revisor i ett företag, som börjat komma på obestånd, är du extra försiktig vid värderingen av tillgångarna. En tvist uppstår mellan dig och klienten angående värderingen. Klienten hotar med att byta revisionsbyrå om du inte värderar mer likt hans egen värdering. Vad anser du om detta?

Fall 10

Som revisor upptäcker du att ekonomichefen på det företag du reviderar har gjort personliga inköp för företagets räkning. Om du gör anmärkning på detta i revisionsberättelsen hotar klienten med att avslöja ditt personliga dubbelliv, som du tror att ingen känner till. Hur handlar du i denna situation?

Övriga frågor

Anser Du att införandet av analysmodellen har ökat Din arbetsbelastning?

Anser Du att analysmodellen täcker alla aspekter gällande revisorns oberoende?

Vilket hot tror Du är vanligast förekommande?

Om Du har tvingats avböja/avsäga Dig något uppdrag efter tillämpning av analysmodellen. Vilket hot var det som ledde till att du fick avböja/avsäga uppdraget?

Hur har Din syn på oberoendet förändrats efter införandet av analysmodellen?

På vilket sätt kommer branschen att påverkas eller har påverkats av analysmodellen?

I vems intresse ser Du analysmodellen som viktigast?