

EXAMENSARBETE

Revisorns oberoende och dennes relation till klienten

Intervjuer delvis bestående av hypotetiska frågor
med fyra erfarna revisorer

SARA HELLGREN
JOHANNA NORDMARK

Samhällsvetenskapliga och ekonomiska utbildningar

EKONOMPROGRAMMET • C-NIVÅ

Institutionen för Industriell ekonomi och samhällsvetenskap
Avdelningen för Ekonomistyrning

FÖRORD

Vi vill inleda den här uppsatsen med att tacka alla som har hjälpt oss och lämnat värdefulla synpunkter.

Ett speciellt tack går till de intervjuade revisorerna som tog sig tid och ställde upp på en intervju för vår uppsats. Vi vill även tacka Monika Tjerngren som avvarade tid för att hjälpa oss med vår intervjuguide.

Slutligen vill vi tacka opponenterna och Institutionen för ekonomistyrning vid Luleå Tekniska Universitet, där ett särskilt tack går till vår handledare Joakim Wincent.

Skellefteå den 1 juni 2003.

Sara Hellgren

Johanna Nordmark

Sammanfattning

Flera stora företagsskandaler har de senaste åren skakat finansmarknaden. Detta har skapat en debatt där revisorns trovärdighet ifrågasätts och då främst dennes oberoende. Att identifiera de specifika relationer som revisorn är involverad i kan hjälpa revisorn att hantera sitt oberoende. Vårt syfte med denna uppsats var att ur ett relationsperspektiv beskriva och jämföra hur revisorerna kan hantera oberoendefrågan. Vi valde att göra personliga intervjuer med fyra erfarna revisorer från två mindre och två större revisionsbyråer. Detta för att få mer nyanser vid jämförelserna på hur revisorerna kan tänkas hantera oberoendet. Vi fann att hur revisorerna tolkar och hanterar oberoendet och relationer är olika mellan revisorerna. En rimlig slutsats vi kan dra är att hur revisorer tolkar analysmodellen spelar en stor roll på hur revisorerna agerar i olika situationer och vilka relationer de anser sig kunna vara i. Detta tyder på att revisorns personlighet har betydelse.

Abstract

During the past few years, several business scandals have shaken the world of finance. This has created a debate where the auditor's trustworthiness has been questioned and most of all the independence of an auditor. To identify the specific relationships that the auditor is involved in can help the auditor to handle his independence. Our purpose with this essay was to describe and compare how the auditors can handle their independence from a relationship perspective. We chose to do personal interviews with four auditors with a great deal of experience, from two smaller and two larger accounting firms. This to get more nuances of the comparisons how the auditors can handle their independence. We found that how auditors construe and handle their independence and relationships varies between the auditors. The conclusion that seems reasonable is that how auditors construe the analysis model makes a great difference in how the auditor act in different situations, and which relationships they think they can be in. This also indicates that the personality is of significance.

1	<u>INLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	PROBLEMET – DEN OBEROENDE REVISORN	1
1.2	SYFTE	3
2	<u>METOD</u>	<u>4</u>
2.1	FORSKNINGSSTRATEGI.....	4
2.2	LITTERATURSTUDIE	5
2.3	VAL AV AKTÖRER	5
2.4	DATAINSAMLINGSMETOD	5
2.5	ANALYSMETOD	6
2.6	TROVÄRDIGHET.....	6
3	<u>TEORI</u>	<u>7</u>
3.1	REVISORN.....	7
3.1.1	FÖRTROENDE	7
3.1.2	OBEROENDE	8
3.1.3	TYSTNADSPLIKT	9
3.1.4	KOMPETENS	9
3.2	REVISORN OCH OBEROENDEFRÅGAN.....	10
3.2.1	BESKRIVNING AV ANALYSMODELLEN	10
3.3	REVISORN OCH DENNES RELATIONER.....	12
3.3.1	PROFESSIONELLA RELATIONER.....	13
3.3.2	ICKE PROFESSIONELLA RELATIONER.....	13
3.3.3	STARKA RELATIONER.....	14
3.3.4	SVAGA RELATIONER	14
3.4	VÅR ANALYSMODELL.....	15
4	<u>EMPIRI.....</u>	<u>16</u>
4.1	INTERVJU MED PERSON A.....	16
4.1.1	REVISORNS FÖRTROENDE	16
4.1.2	EGENINTRESSE	17
4.1.3	SJÄLVGRANSKNING.....	17
4.1.4	PARTSSTÄLLNING.....	17
4.1.5	VÄNSKAP	18
4.1.6	HOT	18
4.2	INTERVJU MED PERSON B.....	18
4.2.1	REVISORNS FÖRTROENDE	18
4.2.2	EGENINTRESSE	19
4.2.3	SJÄLVGRANSKNING.....	19
4.2.4	PARTSSTÄLLNING.....	19
4.2.5	VÄNSKAP	19
4.2.6	HOT	20
4.3	INTERVJU MED PERSON C.....	20
4.3.1	REVISORNS FÖRTROENDE	20
4.3.2	EGENINTRESSE	20
4.3.3	SJÄLVGRANSKNING.....	21
4.3.4	PARTSSTÄLLNING.....	21
4.3.5	VÄNSKAP	21
4.3.6	HOT	21

4.4	INTERVJU MED PERSON D.....	22
4.4.1	REVISORNS FÖRTROENDE	22
4.4.2	EGENINTRESSE	23
4.4.3	SJÄLVGRANSKNING.....	23
4.4.4	PARTSSTÄLLNING.....	23
4.4.5	VÄNSKAP	24
4.4.6	HOT	24

5 ANALYS..... 25

5.1	FÖRTROENDET FÖR REVISORN	25
5.1.1	OBEROENDE	25
5.1.2	TYSTNADSPLIKT.....	26
5.1.3	KOMPETENS	26
5.2	REVISORNS RELATIONER	26
5.2.1	EGENINTRESSE	28
5.2.1.1	Starka eller svaga relationer.....	28
5.2.1.2	Professionella eller icke professionella relationer	28
5.2.2	SJÄLVGRANSKNING.....	29
5.2.2.1	Starka eller svaga relationer.....	29
5.2.2.2	Professionella eller icke professionella relationer	29
5.2.3	PARTSSTÄLLNING.....	30
5.2.3.1	Starka eller svaga relationer.....	30
5.2.3.2	Professionella eller icke professionella.....	30
5.2.4	VÄNSKAP	31
5.2.4.1	Starka eller svaga relationer.....	31
5.2.4.2	Professionella eller icke professionella relationer	32
5.2.5	HOT	32
5.2.5.1	Starka eller svaga relationer.....	33
5.2.5.2	Professionella eller icke professionella relationer	33

6 SLUTSATS, DISKUSSION OCH FÖRSLAG TILL FORTSATTAS STUDIER 34

6.1	SLUTSATS OCH DISKUSSION	34
6.2	FÖRSLAG PÅ FORTSATTAS STUDIER.....	35

KÄLLFÖRTECKNING 36

FIGURFÖRTECKNING

- Figur 1: De tre grundkraven som ingår i förtroendet för revisorn.
- Figur 2: Sammanfattande analysmodell av revisorns relationer.
- Figur 3: Delanalys av revisorns relationer - Egenintresse
- Figur 4: Delanalys av revisorns relationer - Självgranskning
- Figur 5: Delanalys av revisorns relationer - Partsställning
- Figur 6: Delanalys av revisorns relationer - Vänskap
- Figur 7: Delanalys av revisorns relationer - Hot

TABELLFÖRTECKNING

- Tabell 1: En sammanfattning av aktörernas svar på de hypotetiska frågorna.

1 INLEDNING

I alla företagsformer där ägarnas ansvar är begränsat ställs särskilda krav på hur företagets resultat och ställning redovisas utåt. De olika intressenterna måste kunna lita på den information bolaget lämnar om sin ekonomiska situation, därför finns det lagregler om revision. Revision ger trovärdighet åt företagets finansiella information och är en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle. Revision är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning. (FARs revisions bok, 2002)

Revisorslagen uttrycker att revisorn ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet, detta kallas ofta för att revisorn ska vara oberoende. (Ibid) Vi kommer i vårt arbete att endast använda oss av ordet oberoende.

1.1 Problemet – Den oberoende revisorn

Flera stora företagsskandaler har de senaste åren skakat finansmarknaden. Den största och mest kända är Enron-skandalen. Energiföretaget Enron var ett av USAs största företag fram till konkursen 2001. I detta fall lyckades Enron redovisa ett högre värde än det verkliga värdet med hjälp av redovisningskonstruktioner och ett nätverk av dotterbolag, den missvisande redovisningen godkändes av Enrons revisorer. Även i Sverige har vi haft ett liknande fall, nämligen Prosolvias-skandalen och även här hade företaget med hjälp av redovisningskonstruktioner visat ett bättre resultat än det verkliga. Händelser som dessa har skapat en debatt där revisorns trovärdighet ifrågasätts och då främst dennes oberoende.

Frågorna kring revisorns oberoende har funnits lika länge som revision. Intresset för dessa frågor, och för revisorns kvalitet i allmänhet har dock ökat i takt med att näringslivet blivit alltmer komplext. De ökade kraven på revisionen och den ökade efterfrågan på revisionsföretagens kompetens inom andra områden har lett till en framväxt av några mycket stora revisions- och konsultföretag. Dessa företag har en bred och djup kompetens i avseende revision och andra tjänster som i takt med utvecklingen har fått ett större samband med revisionen. Revisorbranschens förmåga att anpassa sig till den snabba utvecklingen och de stora förändringarna som ägt rum i näringslivet under särskilt det senaste decenniet har skapat en livlig debatt om revisorernas oberoende. Frågor som har diskuterats är bland annat hur revisorernas oberoende ska säkerställas och huruvida revisorernas rådgivning till sina revisionsklienter är ett hot eller en tillgång? För att säkerställa revisorns oberoende diskuterades såväl inom EU som inom Sverige huruvida förbudskataloger eller analysmodellen¹ skulle införas. Både den svenska lagstiftaren och EU valde dock att införa analysmodellen. Den svenska analysmodellen ansluter sig väl till EU-kommissionens modell. Sverige blev genom den nya lagstiftningen det första landet i världen som lagfäste analysmodellen för prövning av revisorernas oberoende. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002)

Att revisorernas oberoende är ett praktiskt problem, framkom då vi gjorde en förstudie. Denna förstudie bestod i en personlig intervju med Monica Tjerngren². Hon påpekade

¹ Analysmodellen innebär att revisorn ska i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. I varje revisionsuppdrag ska revisorn analysera om det finns omständigheter som kan rubba revisorns oberoende. (SRS, vägledning för revisorer, 2002).

² Projektkoordinator på Skeria i Skellefteå, har tidigare jobbat som revisor.

INLEDNING

att restriktionerna angående vad en revisor får och inte får göra bottnar i att säkerställa oberoendet. Vidare berättade hon att en revisor ska vart femte år prövas för att få fortsätta som revisor. Revisorsyrket är det enda yrket där yrkesutövaren hela tiden måste prövas för att få behålla sin auktorisation, varken advokater eller läkare har detta krav. Anledningen till att revisorer ska prövas kontinuerligt är för att säkerställa oberoendet. En läkare kan säga; en gång läkare alltid läkare. Detta gäller definitivt inte för revisorer. En revisor får bland annat inte bedriva näringsverksamhet, inte sitta med i styrelser, inte ha betalningsanmärkningar eller ha en skuld hos kronofogden. En revisor får inte heller äga en förvaltningsfastighet såvida han/hon inte har ärvt den eller på liknande sätt blivit ägare till förvaltningsfasigheten. Enligt ett referat av en diskussion om revisorn, oberoendet och analysmodellen har Holmquist (2001) såsom Monica Tjerngren funderingar kring en del orimligheter som analysmodellen innebär. Det har många gånger påpekats att revisorn på den lilla orten kan närmast bli asocial då denne inte kan prata med sina grannar utan att det framstår som ett beroendeförhållande.

Även Langsted (1999) påpekar att kraven på revisorer i dag är höga. Han anser att en revisor ska ha kompetens på högsta nivå beträffande IT, ekonomistyrning, skatterätt, organisation, kontrollsystem, personalutveckling, miljöledning, miljöredovisning, traditionell redovisning, budgetstyrning, finansieringsanalys och revision. Revisorn ska till 110 procent vara oberoende av varje intresse som på minsta sätt kan ha inflytande på hans handlingssätt, han ska även känna sin klients verksamhet i grunden och kunna avslöja försök till bedrägerier redan innan tanken föds hos den potentiella brottslingen. En revisor ska ha ett etiskt förhållningssätt till sin uppgift och vara besjälad av etiska värden av en sådan grad att han bättre än lagstiftaren kan värdera behovet av information hos omvärlden och kan agera bättre än vad lagarna kräver. Kort sagt, en revisor ska inte vara av denna värld! Langsted menar vidare att kompetens och oberoende är de två nyckelord vilka revisorsyrket bygger på, detta därför att revisorns uppgift är att ge ökad trygghet åt årsredovisningen. Om revisorns underskrift inte ger årsredovisningen en hög grad av trovärdighet, är revisorns insats meningslös, och revisionen kan avskaffas.

För att säkerställa revisorns trovärdighet och oberoende har den nya revisorslagen i Sverige skärpt kraven på oberoendet i och med införandet av analysmodellen. Om analysmodellen hade använts i USA hade den då kunnat förhindra Enronaffären? Markland (2002) säger att om den missvisande redovisningen i Enron hade något samband med brister i revisorernas oberoende skulle det sambandet rimligen ha berört vad analysmodellen kallar egenintressehotet, självgranskningshotet och vänskapshotet. Revisorns förtroende bygger på två grundkrav nämligen oberoende och tystnadsplikten. Ett tredje grundkrav som ofta diskuteras är revisorns kompetens och vad det kan ha för påverkan på oberoendet. I Sverige finns oberoendefrågan även reglerad i Aktiebolagslagen, (ABL). Frågan vi ställer oss är, ***hur kan revisorer hantera oberoendefrågan?***

INLEDNING

Analysmodellen är en självgranskande modell och den bygger på de olika relationer en revisor har med omvärlden. Relationer kan hota revisorns oberoende, att identifiera de specifika relationerna som revisorn är inblandad i kan hjälpa denne att hantera oberoendet (Glazer & Jaenicke, 2002). Det är upp till revisorn själv att avgöra om de relationer han har till klienten kan rubba hans oberoende. Hur en revisor bedömer och hanterar de olika relationerna är olika från revisor till revisor. Relationerna är många och ingen är den andra lik, vilket kan leda till problem då revisorn ska bedöma om relationen rubbar revisorns oberoende eller inte. Eftersom det centrala i analysmodellen är relationer, har vi valt att analysera oberoendet ur ett relationsperspektiv.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utifrån ett relationsperspektiv beskriva och jämföra hur revisorerna kan hantera oberoendefrågan.

2 METOD

Nedan följer vårt metodkapitel som beskriver tillvägagångssättet för vår uppsats. Sist i kapitlet tar vi även upp de metodproblem som vi stötte på under arbetets gång.

2.1 Forskningsstrategi

Vår uppsats bygger på en hermeneutisk forskningstradition, det vill säga vi ser helheten i forskningsproblemet. Vår egen kunskap, tankar, intryck och känslor är en tillgång och inte ett hinder för att förstå och tolka forskningsproblemet. (Patel & Davidsson, 2003)

Inom ämnet företagsekonomi kan vi i grova drag urskilja tre olika metodsynsätt. Dessa är analytiskt-, system- och aktörssynsätt. Metodsynsätten gör antaganden om verkligheten. För att kunna undersöka, förklara och förstå verkligheten måste vissa antaganden göras om hur verkligheten ser ut och är beskaffad. (Arbnor & Bjerke, 1994) Analysmodellen fokuserar kring de relationer revisorer kan ha till sina klienter, vi ansåg därför att revisorerna är de centrala personerna i vår uppsats. Revisorerna kan därför ses som aktörer i detta fall. Vi har därför använt oss av ett aktörssynsätt, där vi har fokuserat på varje enskild revisor och deras värderingar. Det vill säga, vi var intresserade av att se revisorernas tolkning av deras verklighet (Ibid).

Det finns två olika alternativ att välja mellan beträffande det praktiska tillvägagångssättet för insamling av data, dessa är kvantitativ metod och kvalitativ metod. Då vi använder oss av aktörssynsättet är en kvalitativ metod att föredra, då vi vill ur ett helhetsperspektiv få en bild av revisorernas upplevda verklighet i oberoendefrågan. Ytterligare ett argument till varför en kvalitativ metod är att föredra i detta fall, är att vår undersökning endast fokuserades på fyra revisorer, som intervjuades om revisorernas oberoende och relationer. Det kvalitativa tillvägagångssättet kännetecknas av få observationer men som studeras djupgående för att få en helhetsbild (Ibid). Kvalitativ forskning har en tendens att uppfatta ord som den centrala analysenheten, och associeras med en inblandning från forskarens sida (Denscombe, 2000).

Det finns flera olika tekniker på hur undersökningar kan läggas upp, det vi har använt oss av är en fallstudie och hypotetiska frågor med analysmodellen som utgångspunkt. En fallstudie innebär att en undersökning utförs på en mindre avgränsad grupp. Vi utgick från ett helhetsperspektiv och försökte få så täckande information som möjligt (Patel & Davidsson, 2003). Det finns flera fördelar med fallstudier. Den största fördelen är att när forskaren riktar in sig på en eller ett fåtal enheter får denne möjlighet att ägna sig åt konkreta och komplicerade situationer. Eftersom detta tillvägagångssätt handlar om att undersöka företeelser som de naturligt uppträder, är forskaren inte pressad att kontrollera eller ändra omständigheterna. (Denscombe, 2000)

Inom forskningen finns i huvudsak tre angreppssätt. Dessa är deduktion, induktion och abduktion. Vi har primärt arbetat efter ett deduktivt synsätt. Det vill säga vi har med hjälp av allmänna principer och befintliga teorier, om revisorns oberoende, fördjupat oss i problemområdet. (Ibid) Utifrån denna förkunskap har intervjufrågorna konstruerats. Med hjälp av den inhämtade kunskapen och vår intervjuguide har vi genomfört intervjuer och analyserat revisorns oberoende. Då vi även observera andra

omständigheter som tas upp i empirin som är viktiga faktorer som inte nämns i teorin, till exempel revisorns ärlighet, har vi inslag av ett induktivt synsätt. Vi kan då säga att vi har följt upptäckandets väg (Denscombe, 2000).

2.2 Litteraturstudie

Vi började vårt arbete med att söka efter den information som redan fanns kring ämnet. Detta gjorde vi genom litteratur och artikelsökning i Luleå Tekniska Universitets bibliotek och Skeriabiblioteket i Skellefteå. Sökfunktionerna som vi använde oss av var Libris och Ebsco. De sökord som vi bland annat använde var revisor, oberoende, revision, redovisning, accounting och independence och independent. Vi hittade många böcker och artiklar om ämnet och detta material har använts till vår teoretiska referensram. Vi valde även att göra en förstudie med en före detta revisor för att få en bättre inblick i ämnet.

2.3 Val av aktörer

Då vår undersökning fokuserar på revisorernas relationer till sina klienter är analysenheten revisorn, därför intervjuade vi fyra revisorer på fyra olika revisionsbyråer. Vi tog kontakt med två mindre lokala revisionsbyråer och två större revisionsbyråer i Skellefteå, detta för att få mer nyanser vid jämförelserna på hur revisorerna kan tänkas hantera oberoendet. De större byråerna har mer än 25 anställda, medan de mindre byråerna har cirka tio anställda. Eftersom vi behövde erfarna revisorer med en unik inblick och särskilda positioner kunde vi inte välja ut dessa med hjälp av slumpen. De revisorer vi valde att intervjua har mer än 15 års erfarenhet av revisorsyrket. Vi valde att inte skriva ut aktörernas namn, då några ville vara anonyma. Därför kallar vi dessa fyra revisorer för Person A, Person B, Person C och Person D. Person A arbetar på Byrå A, Person B arbetar på Byrå B och så vidare. Byrå A och Byrå C är de två större revisionsbyråerna, och Byrå B och Byrå D är de två mindre revisionsbyråerna.

2.4 Datainsamlingsmetod

Vi sammanställde tillsammans med en utomstående revisor, en intervjuguide innehållande övergripande frågor och hypotetiska frågor med utgångspunkt från analysmodellen. De hypotetiska frågorna använde vi oss av för att undersöka hur revisorerna hanterar olika situationer som kan uppstå mellan revisorn och dennes klient. Vi använde även de hypotetiska frågorna för att undersöka vilka relationer som revisorerna anser påverkar deras oberoende. De relationer vi valde att titta närmare på var professionella respektive icke professionella relationer, och starka respektive svaga relationer. Professionella respektive icke professionella relationer valde vi för att undersöka i vilka situationer revisorerna anser att en professionell relation övergår till en icke professionell, och när denna relation riskerar att påverka revisorns oberoende. Starka respektive svaga relationer valde vi för att vi ville undersöka var revisorerna anser att gränsen går mellan en stark relation som kan påverka oberoendet och en svag relation som inte påverkar revisorns oberoende. Med hjälp av dessa frågor har vi gjort personliga intervjuer med de utvalda revisorerna på respektive byrå. Eftersom vi hade en intervjuguide som skulle följas men var inställda på att vara flexibla och låta aktörerna utveckla egna idéer, var intervjuerna semistrukturerade (Denscombe, 2000).

METOD

Frågorna fick revisorerna inte se i förväg, de kunde då ha förberett sig genom att ge ett svar som de trodde att vi ville ha. Vi använde oss av en bandspelare för att kunna analysera svaren ordentligt. Fördelar med personliga intervjuer är att vi kunde komma åt djupgående och detaljerande data, och revisorerna som vi intervjuade hade möjlighet att utveckla sina svar på ett bättre sätt än om de skulle skriva ned det skriftligt (Denscombe, 2000). Vi fick även möjlighet att ställa följdfrågor och ytterligare förklaringar.

2.5 Analysmetod

Vårt syfte med denna uppsats är att utifrån ett relationsperspektiv beskriva och jämföra hur revisorerna hanterar oberoendefrågan. För att kunna analysera detta samlade vi först in teori inom det aktuella området. Därefter samlade vi in empiri med hjälp av intervjuerna med de utvalda revisorerna, och analyserade svaren vi fick av revisorerna med hjälp av våran referensram. Utifrån analysen kom vi fram till slutsatser som vi slutligen diskuterade i diskussionsavsnittet.

2.6 Trovärdighet

Med validitet menas att vi måste veta att vi undersöker det vi avser att undersöka (Denscombe, 2000). För att nå hög validitet i vårt arbete använde vi oss av personliga intervjuer, vi hade då direktkontakt med revisorerna. Vi var även tydliga och förklarade noga vad det var vi ville ha svar på vid den första telefonkontakten med revisionsbyråerna. Under intervjuerna använde vi oss en bandspelare för att inte missförstånd skulle uppstå då vi skulle sammanställa intervjuerna, och att vi helt kunde fokusera oss på den intervjuade revisorn under intervjun.

Med reliabilitet menas att vi måste veta att vi gör undersökningen på ett tillförlitligt sätt (Patel & Davidsson, 2003). De revisorer vi intervjuade har arbetat i branschen i mer än 15 år. Vi valde revisorer med lång erfarenhet inom revisorsyrket för att höja reliabiliteten i vårt arbete. För att höja reliabiliteten ytterligare har vi formulerat vår intervjuguide noggrant. I utformande av denna intervjuguide tog vi hjälp av en före detta revisor, detta för att få så verklighetstroga frågor som möjligt. Självklart använde vi samma frågor till alla revisorerna.

Personliga intervjuer har en tendens att inverka negativt på tillförlitligheten, den så kallade intervjuareffekten. Det vill säga att aktören kan påverkas av intervjuarens formulering av fråga eller tonfall och anpassar svaren som denne tror att intervjuaren vill höra. (Ejvegård, 2003) Vi har i det möjligaste försökt att undgå detta, genom att gå igenom frågorna noggrant innan och förbereda oss. Vi hade en neutral och objektiv attityd vid intervjun och var även öppna för nya intryck.

Revisorers oberoende kan vara ganska känsligt att fråga om, vilket gjorde att vi erbjöd dessa revisorer att vara helt anonyma. En av de hypotetiska frågorna som vi ställde till revisorerna under intervjuerna, handlade om de hade varit med om någon hotsituation. Då detta är mycket ovanligt och ett fåtal revisorer har varit med om en hotsituation, fick vi få svar att analysera på detta område.

3 TEORI

I detta avsnitt kommer vi att ta upp den teoretiska referensram som underlag för vårt arbete. Först tar vi upp revisorn, förtroendet för revisorn och de grundkrav som ingår i förtroendet. Vidare går vi in på den lagstadgade analysmodellen och redogör för ett antal olika relationer som kan uppstå mellan revisorn och klienten. Avslutningsvis konstruerar vi en egen analysmodell utifrån teorin.

3.1 Revisorn

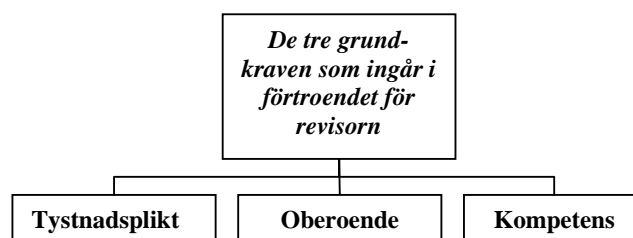
Benämningen revisor ingår i de lagskyddade titlarna auktoriserad revisor och godkänd revisor. Den används i många olika sammanhang och betecknar en person som:

- Är vald revisor i ett bolag, förening eller annan sammanslutning.
- Yrkesmässigt sysslar med revision och redovisningsfrågor och närliggande uppgifter. (FARs Revisionsbok, 2002)

En vald revisor kan vara allt ifrån den högt kvalificerade yrkesrevisorn i det stora internationella företaget, till lekmanarevisorn i den lilla idrottsföreningen. Den som yrkesmässigt sysslar med revisions och redovisningsfrågor kan vara företagsrevisor på en revisionsbyrå, men även i statlig och kommunal tjänst, internrevisor eller miljörevisorer. (FARs Revisionsbok, 2002) Enligt ABL 10 kapitlet 3 § ska revisorn granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska vara ingående och omfattande, som god revisions sed kräver. Detta innebär helt enkelt att revisorerna ska följa god sed som gäller bland erfarna revisorer (FAR, 2003).

3.1.1 Förtroende

Förtroende är en strategi för att handskas med det sociala livets osäkerhet. Ett ömsesidigt förtroende fördjupar relationer och möjliggör handlingar som annars inte är genomförbara. (Borell & Johansson, 1996) Att agera som revisor innebär rent principiellt att ha förtroendeuppdrag. När klienten litar på revisorn tar de samtidigt en risk; dock är klientens förtroende för revisorn en nödvändig förutsättning. (Cassel, 1996) Oberoende och tystnadsplikt är två grundkrav för att omvärlden ska kunna ha förtroende för revisorn. (FARs revisionsbok 2002) En tredje komponent som ofta nämns är revisorns kompetens. Dessa tre grundkrav belyses i figuren nedan. Vi kommer nu att förklara var och en mera utförligt.



Figur 1. De tre grundkraven som ingår i förtroendet för revisorn. (FARs revisionsbok 2000) Egen bearbetning.

3.1.2 Oberoende

Revisorns oberoende är en viktig del i revisorsyrket, att revisorn är oberoende i förhållande till bolaget innebär att revisorn självständigt ska fatta beslut mot bakgrund av de fakta som föreligger (Moberg, 1986). Den som förlitar sig på en revisionsberättelse ska kunna känna sig säker på att revisorn inte låtit sig påverkas av andra intressen än att göra en bra revision. Den nya revisorslagen säger att revisorn ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet och vara objektiv i sina ställningstaganden. Detta innebär att revisorn vid utförandet av revisionsuppdraget ska ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för uppdraget (Regler om revisorer och revision, FAR 2002). Revisorslagen bygger på den så kallade analysmodellen. (FARs Revisionsbok, 2002) Analysmodellen behandlar vi i ett senare avsnitt.

FAR har även fastställt regler för god revisionssed, så kallade etikregler, där regel nummer två behandlar oberoendet;

”En ledamot skall utföra sitt yrke självständigt och objektivt och måste därför alltid vara oberoende i sitt ställningstagande när han eller hon utför sitt uppdrag. Finns inte denna förutsättning, skall ledamoten avböja eller avsäga sig uppdraget. Detta gäller likaledes om det finns omständigheter som kan ge anledning till befogat tvivel om ledamotens oberoende”. (FARs samlingsvolym, 2002)

Revisorns oberoende innehåller både ett faktiskt oberoende och ett synligt oberoende. Det faktiska oberoendet kan även kallas för ”independence in mind”, och är uttryck för om revisorn känner sig oberoende. Det synliga oberoendet benämns ibland för ”independence in appearance”, och uttrycker hur omvärlden upplever oberoendet. (Glazer & Jaenicke, 2002) Eftersom det inte går att mäta hur revisorn känner sig är det bara det yttre synliga oberoendet som det går att skriva regler om. En revisor kan förefalla vara oberoende trots att denne inte är det, på grund av att betraktaren har otillräckliga kunskaper om hur en revisor ska vara. På samma sätt kan en revisor vara faktiskt beroende utan att uppfattas som det. (Cassel, 1996)

En ekonomisk teori som fått stor genomslagskraft är agentteorin. Denna teori visar på revisorns ställning mitt emellan bolagsstämman, aktieägare och VD. Vikten av att revisorn inte är involverad i relationer med dessa parter, är en helt avgörande faktor för att inte skada revisorns oberoende. Agentteorin bygger på att aktieägarna och bolagsstämmans intresse av att få något utfört av VD:n för bolaget, som har sitt eget intresse att tillfredsställa. Dessa två intressen kan sammanfalla, men vanligtvis gör de inte det. Det finns ett antal olika sätt aktieägarna och bolagsstämman kan agera på som gör det lättare att få sitt intresse förverkligat. Det ena sättet är att de introducerar en kontrollant, det vill säga en revisor som övervakar VD:n och ser till att denne verkligen gör vad den ska göra. Det andra sättet på vilket VD:n kan förmås att följa aktieägarnas och bolagsstämmans intresse består i att de inför ett incitament, till exempel ett belöningsystem som gör att VD:n själv vill göra vad aktieägarna och bolagsstämman vill. (Artsberg, 2002) VD:ns återrapportering är betydelsefull för aktieägarna och bolagsstämman. Värdet på återrapporteringen är i sin tur beroende av om det bekräftas av en oberoende revisor. (Cassel, 1996)

3.1.3 Tystnadsplikt

Revisorn har tystnadsplikt, det revisorn får veta i klientarbetet får inte föras vidare. Det enda utomstående får reda på är i princip det som revisorn skriver i revisionsberättelsen. Revisorn får inte utveckla sina synpunkter utöver det som står där. (FARs revisionsbok 2002) Denna tystnadsplikt är nämnd i ABL (10 kap 37 §), revisionslagen (35 §) och FARs regler för god revisorssed.

Det finns dock undantag från tystnadsplikten. En revisor kan till och med ha upplysningsplikt. Enligt revisionslagen 36 § är revisorn skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och konkursförvaltare upplysningar som behövs om företagets angelägenheter. Revisorn är även skyldig att lämna upplysningar till undersökningsledaren under förundersökning i brottsmål. Liknande skyldigheter står även nämnt i ABL.

Utan tystnadsplikten skulle inte revisorn kunna sköta sitt arbete, därför det får inte förekomma några som helst tvivel att uppgifterna som revisorn erhåller förs vidare. En sådan misstanke skulle kunna leda till att revisorn inte får tillgång till nödvändiga upplysningar för att kunna sköta sitt arbete på ett bra sätt. Tystnadsplikten innebär också att revisorn inte får utnyttja sina kunskaper om företaget för egen vinning. (FARs revisionsbok 2002)

3.1.4 Kompetens

Kompetens är ett begrepp som är större och innehåller mer än begreppet kunskap. Kompetens förutsätter kunskaper, men det står också för färdigheter, attityder och värderingar. Kompetens är något som visar sig när människor utför något, det vill säga det är ett aktivt begrepp. När vi talar om företagets kompetens är denna i huvudsak lika med medarbetarnas samlade kompetens, men oftast syftas det mer på personalens samlade förmåga att genomföra affärsidén. De viktigaste komponenterna är den sociala kompetensen och den moraliska kompetensen. Den sociala kompetensen består av personalens engagemang och dess förmåga att skapa både kontakter och att arbeta självständigt. Den moraliska kompetensen är en etisk kompetens som innehåller personalens förmåga att agera moraliskt och passande i förhållande till kunder, partners och miljön. (Nilsson, 2001)

En nödvändig förutsättning för att revisorer skall anses professionella är dels att en specifik kompetens krävs för att bli revisor, dels att en sådan kompetens kan garanteras. (Cassel, 1996) Vem som helst får kalla sig för revisor, det vill säga, titeln revisor är inte skyddad. Det finns framför allt tre olika kategorier av revisorer. Dessa är auktoriserad revisor, godkänd revisor och internrevisor. För att bli auktoriserad revisor krävs universitets eller högskoleutbildning på 160 poäng och minst fem års praktisk utbildning under ledning av en auktoriserad revisor. Kraven för godkända revisorer är 120 poängs universitets eller högskoleutbildning under handledning av godkänd eller auktoriserad revisor. (FARs Revisionsbok, 2002)

Bristande kompetens kan skada oberoendet. Dels kan revisorns oberoende ifrågasättas om denna inte har den nivå av kompetens som behövs för att utföra revisionsuppdraget. Oberoendet kan även ifrågasättas om revisorn inte har kompetens att vara tydlig, denne måste vara tydlig i fördelning av ansvar mellan sig själv och klienten. (Cassel, 1996)

3.2 Revisorn och oberoendefrågan

Den nya revisorslagen som kom den 1 januari 2002 har inneburit skärpningar för revisorernas oberoende i och med införandet av den så kallade analysmodellen. En förutsättning för att analysmodellen ska tillämpas är att revisorns uppdrag innefattar revisionsverksamhet³. Analysmodellen innebär att revisorn ska i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. I varje revisionsuppdrag ska revisorn analysera om det finns omständigheter som kan rubba revisorns oberoende. (SRS, vägledning för revisorer, 2002).

3.2.1 Beskrivning av analysmodellen

Enligt 19 § revisorslagen ska en revisor utföra sina uppdrag oberoende i revisionsverksamheten. Revisionsverksamheten ska organiseras på ett sådant sätt att revisorns oberoende säkerställs och prövningen av oberoendet ska ske enligt analysmodellen .

Första steget innebär att revisorn ska analysera om det finns någon bindning till klienten eller någon annan omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns oberoende. Det krävs inte att förtroendet faktiskt rubbas utan det räcker med att förtroendet *kan* rubbas. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002). Revisorslagen 21 § tar upp följande omständigheter som kan rubba förtroendet:

Egenintresse: Ett egenintressehot föreligger när revisorn eller någon annan person i den revisionsgrupp där revisorn är verksam har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i revisionsklientens verksamhet. Ett direkt ekonomiskt intresse kan vara om revisorn har affärsmässiga band till revisionsklienten. Till egenintressehotet hör vidare att revisorn eller revisionsbyrån står i ekonomiskt beroendeförhållande till revisionsklienten. Detta kan exempelvis bli fallet när revisions- och konsultarvodena är betydande i förhållande till revisorns eller byråns övriga intäkter. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002) Egenintresse inkluderar även revisorns emotionella, finansiella och andra personliga intressen. Revisorer kan också favorisera, medvetet eller omedvetet, dessa egenintressen istället för intresset av att göra en bra revision. Revisorer har även ett finansiellt egenintresse om de äger aktier hos en klient, eller om det finns en arbetsrelation mellan revisorns man eller fru och klienten. (Glazer & Jaenicke, 2002)

Självgranskning: Med självgranskning menas att revisorn som ska göra granskningen redan i något annat sammanhang har tagit ställning till de förhållanden som ska granskas. En sådan situation innebär ett hot mot revisorns oberoende. Exempel på när självgranskning kan uppstå är om någon revisorn närstående person ingår i revisionsklientens ledning eller på annat sätt

Ett annat exempel på när självgranskning föreligger är då revisorn tidigare har varit anställd hos revisionsklienten. Självgranskning föreligger också då revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen vid så kallad fristående rådgivning lämnat råd eller liknande i en fråga som revisorn under revisionsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002)

³ Granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport som är avsedd att utgöra beslutsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren. (SRS, vägledning för revisorer, 2002)

Partsställning: Förtroendet kan rubbas på grund av att revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen uppträder, eller har uppträtt, till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk fråga. Ett exempel på detta är när revisorn företräder eller uppträder som biträde åt revisionsklienten vid dennes kontakter med skattemyndigheterna eller i en skatteprocess. Hot föreligger först om revisorn haft i uppdrag att tala i klientens sak. Det är inte partsställningshot om revisorn enbart vidarebefordrar uppgifter, till exempel deklaration eller annan uppgift till skattemyndigheten. (Ibid)

Vänskap: Om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har nära personliga relationer med revisionsklienten eller i revisionsklientens ledning, varmed avses styrelse, VD och andra ledande befattningshavare (exempelvis ekonomichef), finns en risk att revisorn blir alltför välvilligt inställd till klientens intressen. Dessa nära personliga relationer kan yttra sig i mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter. En särskilt typ av vänskapshot kan uppkomma om revisorn innehåller ett uppdrag för en revisionsklient under en lång följd av år. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002) Affärsmässiga eller sociala kontakter som inte innefattar nära personliga relationer innebär inte att hot kan anses föreligga. (SRS, vägledning för revisorer, 2002)

Hot: Hot definieras som en varning om möjlig obehaglig följd. Exempelvis om klienten utsätter revisorn för hot om denne inte handlar på önskat sätt. (Hot, 2001) FAR definierar hot som påtryckningar från revisionsklient eller annan riktade mot revisorn som är utformat på sådant sätt att de är ägnade att inge revisorn obehag. Om detta är fallet, är det ägnat att rubba förtroendet för revisorns och dennes förmåga att vara oberoende. Vanligt ifrågasättande av revisorns arbete eller slutsatser räknas inte som hot. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002)

Annan omständighet av sådan art att det kan rubba förtroendet. Bestämmelsen är en generalklausul som har införts eftersom det inte är möjligt att ange alla omständigheter som kan rubba förtroendet. Finns det någon omständighet som kan rubba förtroendet är regeln den att omständigheten rubbar förtroendet. Om det finns relationer till klienten eller andra omständigheter som kan ifrågasätta revisorns oberoende ska revisorn eliminera dessa. (Ibid)

Revisorslagen 21 §, andra stycket säger att revisorn inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes oberoende.

Detta kan ske om omständigheterna i det enskilda fallet är sådant att det faktiskt inte finns anledning att ifrågasätta revisorns oberoende. Revisorn behöver inte heller avböja eller avsäga sig uppdraget om utförda eller planerade motåtgärder kan säkerställa förtroendet för revisorn och dennes oberoende. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002)

Omständigheterna i det enskilda fallet

Exempel på omständigheter i det enskilda fallet som medför att revisorns oberoende inte behöver ifrågasättas, det vill säga att revisorn kan fullfölja uppdraget, kan vara vardagliga och ordinära affärstransaktioner mellan revisorn och klienten som sker på samma villkor som gäller för andra. Tidigare anställning hos revisionsklienten behöver

inte heller rubba revisorns oberoende om anställningen ligger några år tillbaka eller har avsett en befattning utan anknytning till det revisionen avser. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002) Det kan vara rådgivning i en fråga som inte alls eller endast obetydligt innefattas i granskning av förvaltning och ekonomisk information, till exempel rådgivning kring företagets hantering av personuppgifter enligt personuppgiftslagen. Vidare kan det vara rådgivning i frågor som berör företagaren som privatperson och som inte direkt påverkar bolagets årsredovisning eller förvaltning, till exempel generationsskiftet där revisorn inte deltar i förhandlingar eller familjemedlemmars privata deklarerationer. (SRS, vägledning för revisorer, 2002)

Revisorns oberoende kan även säkerställas genom utförda eller planerade motåtgärder. Revisorn behöver inte avböja eller avsäga sig ett uppdrag om han eller hon kan visa att det går att vidta motåtgärder som gör att uppdraget kan genomföras, utan att det finns anledning ifrågasätta revisorns oberoende. Det har inte i lagtexten varit möjligt att uttömmande ange vilka slags motåtgärder som krävs. Detta måste prövas inom ramen för god revisorssed⁴. Vissa typer av oberoendehot kan överhuvudtaget inte balanseras av andra åtgärder såsom förekomsten av mera betydande ekonomiska intressen hos revisionsklienten. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002)

3.3 Revisorn och dennes relationer

Relationer kan hota revisorns oberoende. Att identifiera de specifika relationerna som revisorn är inblandad i kan hjälpa denne att hantera oberoendet. (Glazer & Jaenicke, 2002)

Det är bara människor som kan utföra de handlingar som organisationer planerar och kräver. Då det är människor som handlar med egna erfarenheter och tankar finns det alltid en spänning mellan det organisationer kräver och den mänskliga aktören. Då en människa handlar på en organisations vägnar utför hon samtidigt en personlig handling, dels utför människor sådant som de måste göra och som de förväntas göra. Dels överskrider de ofta detta genom att de samtidigt ger ett visst uttryck för sin personlighet. (Engdahl, 2001)

Människor ingår i större sociala strukturer och deras positioner i dessa strukturer påverkar deras handlande. För att förstå och förklara människors handlande och de kollektiva utfallen som handlingarna genererar är det därför nödvändigt att analysera dessa strukturer. Sociala strukturer beskrivs och analyseras i termer av sociala nätverk. (Ibid) Ett socialt nätverk är en samling aktörer och de relationer som finns mellan dem. Aktörerna kan vara individuella personer, grupper av människor eller evenemang, bara det finns en viss relation som håller dem samman. Styrkan av ett band kan sträcka sig från att vara svagt till att vara starkt beroende av kvalitet, kvantitet och hur ofta förekommande utbytet mellan aktörerna är. (Papakyriazis & Boudourides, 2001)

Revisorn och klienten är förenade med varandra genom olika typer av relationer. Den viktigaste relationen här är den sociala bindningen. Sociala relationer hör samman med värderingar, umgängesformer och personkemi. Eftersom relationen mellan revisorn och

⁴ Etiska normer för hur revisorn uppträder i sin yrkesroll - både mot klienter och omvärlden i övrigt. Hit hör bestämmelser om revisorns oberoende, tystnadsplikt m.m. Till god revisorssed hör också arvodesregler. En revisor får i de flesta uppdrag inte ta ett resultatbaserat arvode. (FAR, 2003)

klienten ska hålla och utvecklas under en lång tid, tillskrivs dessa relationer stort värde. (Flodhammar et al, 1991)

De relationer som en revisor har kan ha olika karaktärer, de kan vara professionella eller icke professionella relationer samt starka eller svaga relationer. Vi ska nedan beskriva dessa fyra olika karaktärer.

3.3.1 *Professionella relationer*

Med en professionell relation menar vi relationen mellan klienten och revisorn i revisionsuppdraget, exempelvis om klienten vill ha hjälp med en deklaration.

När människor handlar på organisationens vägnar stärks deras förmåga och styrka, men deras beteenden blir mindre spontana och det uppkommer en uppdelning mellan handlingen och känslor. Ändå finns den mänskliga sidan där, den går sällan att koppla bort helt. Denna mänskliga sida måste tas med i beräkningen trots att många organisationers strategier går ut på att minimera den mänskliga sidan för att öka kontrollen och förutsägbarheten i verksamheten. (Engdahl, 2001)

Det har tidigare konstaterats att en hel del handlande på organisationers vägnar innebär kontakter med representanter från andra organisationer, till exempel klienter. Sådana kontakter kan bli långvariga, den mänskliga sidan av kontakterna kan komma att dominera vilket kan komma att utgöra ett hot. Sådana kontakter får inte bli så mänskliga att revisorn och klienten främst ser till sina egna intressen. (Ibid)

Inflytande är något som i varierande grad finns i de flesta sociala relationer, då även i professionella relationer. Inflytande verkar i och genom relationer, vilket innebär att den är relativ. Det vill säga, den kan inte analyseras bortsett från det sociala sammanhanget eftersom detta avgör värdet av och styrkan i de resurser parterna har att tillgå. Respektive parts inflytande grundas i motpartens beroende. (Borell & Johansson, 1996) Inflytande kan både vara förmågan att få saker gjorda, och att hindra andra från att göra saker. Ju mer beroende en organisation är av en viss person desto större krav kan den personen ställa på organisationen. (Ahrne & Hedström, 1999)

3.3.2 *Icke professionella relationer*

Då vi nämner en icke professionell relation avser vi en relation mellan klienten och revisorn. Ett exempel på en sådan relation kan vara om revisorn har haft en tidigare anställning hos klienten.

Revisorns oberoende kan hotas när det uppstår icke professionella relationer mellan revisorn och klienten. Sådana hot kan uppkomma när revisorn inte är tillräckligt kritisk till en klients påståenden eller uppgifter, och accepterar en klients synpunkter på grund av deras relation. (Glazer & Jaenicke, 2002)

Icke professionella relationer är ett komplement till professionella relationer. Förhandlingar och utbyte av information kan tänkas äga rum i bastun eller under en segling, och parterna litar på varandra. Vissa formella aspekter måste emellertid beaktas, till exempel hur stor öppenhet revisorn är skyldig att visa gentemot klienten. Innehållet i en affärsrelation gäller i första hand ekonomiskt utbyte, där ena parten levererar en vara eller tjänst som den andra betalar ett pris för. Strömmar av varor eller

tjänster går i ena riktningen och finansiella strömmar går i den andra riktningen. (Gummesson, 2002)

3.3.3 *Starka relationer*

Med en stark relation menar vi en relation mellan klienten och exempelvis en god vän till denne.

Vissa relationer blir mycket personliga, särskilt om revisorn och klienten träffas ofta och kanske umgås privat (Gummesson, 2002). I starka relationer kan parterna både påverkas av varandra och ta efter varandras beteenden (Barabasi & Bonabeau, 2003).

Enligt Granovetter (1973) beror styrkan i en relation på en kombination av mängden tid, den emotionella intensitet, intimitet, kommunikation och de ömsesidiga förutsättningarna som en relation karaktäriseras av. Även Marsden och Campbell (1984) har kommit fram till detta och anser vidare att det vanligaste måttet på styrkan i en relation är närhet. Nära vänner och släktingar betraktas som starka band, även kallad ”strong tie”. Vidare säger de att källan till relationen är en mycket bra indikator på styrkan i relationen, därför anses släktingar ofta vara starka band.

Styrkan i ett nära samarbete mellan revisor och klient anges ofta vara just förtroende, att de kan lita på varandra. En konsument har förtroende för en viss restaurang, hantverkare, läkare eller revisor, men också för ett visst varumärke eller företagsnamn. Ett företag kan ha en relation till en bank baserad på stort ömsesidigt förtroende vilket förenklar kreditgivningen. (Gummesson, 2002)

En lång relation blir effektivare för alla parter och revisorn lär sig hantera relationen. I långsiktiga relationer måste revisorn och klienten anpassa sig till varandra. Denna anpassning kan med åren bli långtgående och en brytning av relationen kan därför bli kostsam för båda eller en av parterna. (Ibid)

3.3.4 *Svaga relationer*

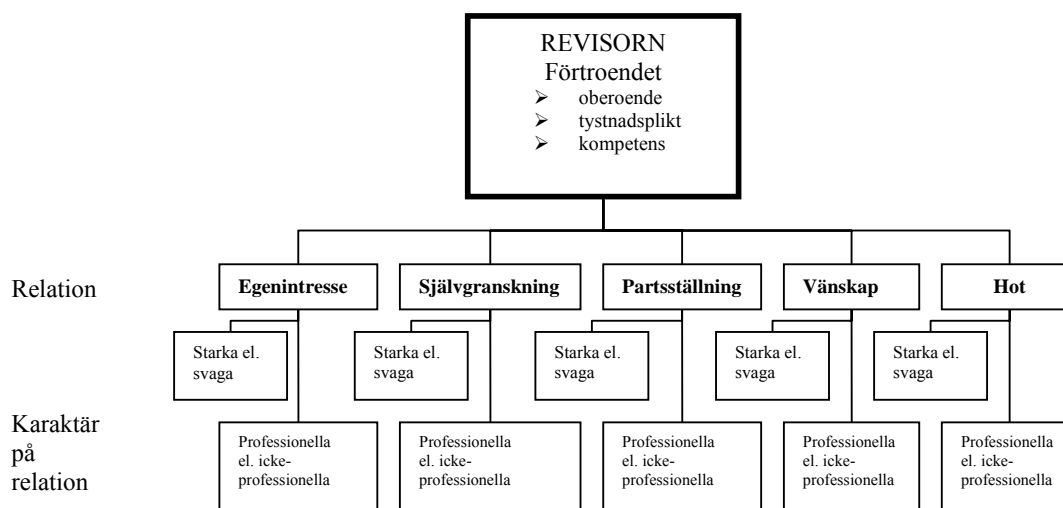
Då vi nämner en svag relation avser vi relationen mellan klienten och revisorn, ett exempel på en sådan relation kan vara om klienten är en avlägsen studiekamrat.

Svaga relationer karaktäriseras av svaga band även kallade ”weak ties”, dessa band existerar mellan affärsbekanta, kollegor, bekanta, avlägsna studiekamrater och grannar (Granovetter, 1973). Marsden och Campbell (1984) håller med om detta men anser vidare att den tid människor lägger ner i en relation inte alltid är en bra mått på hur stark en relation är. De förklarar vidare att relationer till kollegor och grannar är svaga relationer trots att de spenderar mycket tid med varandra. Svaga band är mer effektiva när det gäller att främja möjligheten av utbyte av resurser med medlemmar av andra avdelningar inom organisationen (Papakyriazis & Boudourides, 2001).

Enligt Granovetter (1973) blir personer med få svaga band i samhället isolerade på ett sådant sätt att de inte får ny information från ”utsidan av cirkeln”. Granovetter säger vidare att styrkan kan ligga i många tillfälliga länkar, snarare än i ett litet antal starka ofta nyttjade länkar. Vidare säger han att det är det svagare bandet som förbinder en person med andra och till de resurser som är lediga i andra delar av nätverket. Granovetter säger att de svaga banden fungerar som bryggor mellan olika grupper och har en viktig roll som förmedlare av information.

3.4 Vår Analysmodell

Figur två visar vår analysmodell där vi har valt att utgå från revisorn. Detta därför att vårt arbete utgår från revisorn och dennes relationer till sina klienter. Utifrån teorin måste klienterna ha förtroende för revisorn, det är en nödvändig förutsättning. Oberoende, tystnadsplikt och kompetens är tre grundkrav för att omvärlden ska kunna ha förtroende för revisorn. Analysmodellen utgår ifrån fem olika hotbilder, detta anser vi vara fem olika relationer som revisorn kan ha till sin klient. Relationerna kan ha olika karaktärer och vi anser att det finns två dimensioner på dessa karaktärer. Den första dimensionen är starka relationer kontra svaga relationer. Dessa relationer kan även beskrivas som nära respektive distansrelationer som revisorn har till sin klient. Den andra dimensionen är professionella kontra icke professionella relationer. Vi ser inte dessa relationer som statiska utan vi anser att de kan uppstå i ena sekunden och sedan försvinna. På detta sätt menar vi att även hot är en bindning mellan revisorn och klienten.



Figur 2. Sammanfattande analysmodell av revisorns relationer.

4 EMPIRI

I detta kapitel redovisar vi vårt empiriska material, där vi först redogör för de övergripande frågorna. Därefter redogör vi för de hypotesiska frågorna, för att visa på att det finns likheter och olikheter i revisorernas uppfattning om hur olika situationer och relationer ska hanteras för att säkerställa oberoendet. Intervjuerna redovisas separat för var och en av aktörerna.

4.1 Intervju med Person A

Vi var på intervju med Person A måndagen den 28 april 2003. Person A är utbildad civilekonom och auktoriserad revisor. A har arbetat på Byrå A:s kontor i Skellefteå och dennes arbetsuppgifter är till hälften revisionsarbete och den andra hälften består av en kombination av interna kontors- och marknadsfrågor.

4.1.1 Revisorns förtroende

Om oberoendet säger Person A:

”Oberoendet är en subjektiv värdering, där revisorerna uppfattar sig själva som oberoende men att omvärlden inte alltid uppfattar dem som oberoende.”

Person A menar att revisorerna måste fundera lite mer runt deras roller, där det idag är samma lagstiftning för till exempel Kalles Kiosk som för Volvo AB. Tittar vi då på Volvo där alla kan vara aktieägare, har den dominerade ägargruppen ingenting med ledningen att göra. Deras beslut ligger bara i den ekonomiska informationen som de får från bolagsstämman. I det läget är aktieägarna helt hänvisade till revisorernas bedömning. A menar vidare att om vi då tittar på Kalles Kiosk, där är Kalle styrelsen, VD och operativ i företaget på samma gång. Kalle lämnar en rapport till bolagsstämman med vad han har gjort, och till det lämnar även revisorerna en rapport, en revisionsberättelse. Då kan det tyckas att Kalle har informationsövertag över alla, han har redan all information över den ekonomiska förvaltningen och utfallet. Det innebär att Person A ser den rapport som revisorerna överlämnar endast är avsedd för aktieägare och bolagsstämma. Den som har gett revisorerna uppdraget är redan väldigt informerad, och A funderar på var problemet ligger med oberoendet? Person A menar vidare att om revisorn arbetar i ett företag under en längre tid uppstår det alltid relationer, särskilt i ägarledda företag, det vill säga ett vänskapshot. Grunden i vårt arbete ligger i att vi skapar relationer, säger A. Person A tror att alla som jobbar i branschen vet när de måste ”sätta ned klackarna”.

Person A anser att kompetens är en kombination av god kunskap, yrkesmoral och en god social förmåga.

Person A tror inte att revisorer upplever det som ett problem att hantera relationerna, de flesta har professionella relationer till sina kunder. Relationerna kan dock övergå till vänskapsrelationer, men det är viktigt att bevara sin yrkesetik. Det är omöjligt att verka länge på en ort utan att hamna i någon sorts relation med sina kunder. Därför måste revisorerna framhäva sina gränser. A anser vidare att privata relationer är en svår fråga, detta måste varje revisor hantera själv. Denne tror att revisorerna lutar på sin professionella förmåga att klara av situationen.

Person A upplever analysmodellen som kärv då revisorn ofta har en relation till sina klienter, men att revisorn vet var gränsen går. A säger om analysmodellen:

”Revisorer vill inte vara asociala och är det inte heller. Dock är det här ändå ett problem, men att revisorerna måste klara av att hantera detta. Jag tror att alla upplever det här som ett bekymmer, det vill säga att kartan och terrängen inte harmonierar fullt ut.”

Person A anser vidare att förutom ägarna är bankerna den största intressenten i bolaget på grund av att de har satsat mycket pengar. För bankerna är den ekonomiska rapporten viktig, generellt sett har bankvärlden den förväntningen på oss att vi ska vara involverade i boksluten. Bankerna anser att boksluten ska hålla en tillräckligt hög nivå att de kan förlita sig på dem. A anser då att där uppstår det ett bekymmer kopplat till boksluten. Vi måste då skilja personerna åt som jobbar med boksluten och bokföringen, men bankerna tycker inte att vi ska skilja dessa personer åt. Omvärldens förväntningar på lagstiftningen fungerar inte här. Det är lagstiftaren som har satt en ribba, som många idag inte tycker harmoniserar med verkligheten för de mindre ägarledda företagen, anser Person A.

4.1.2 Egenintresse

Person A skulle aldrig revidera ett företag som A eller dennes man/fru hade aktier i. Dock säger A att revisorer kan söka dispens hos revisorsnämnden om de till exempel skulle sitta som kassör i en bostadsrättsförening. Om en klient vill köpa en fastighet som A:s man/fru äger, skulle Person A hantera det på ett sådant sätt att A aldrig skulle vara inblandad i affären, varken på köp eller säljsidan. Person A tycker att det blir för nära inpå sig själv. Det skulle till exempel inte se bra ut om affären gick igenom och marknadsvärdet sjönk och företaget skulle bli tvungna att skriva ned värdet.

Byrå A hyr lokalerna där de har sitt kontor i Skellefteå, samtidigt som de reviderar samma bolag. Person A tycker att detta går bra, men att revisorn bör vara uppmärksam. Skulle byrån hamna i en tvist, är A osäker på hur de skulle hantera situationen.

Om en klient skulle delta i ett projekt där projektledaren är en god vän till Person A skulle denne troligen inte göra någonting åt saken om utfallet är bra. Skulle däremot det vara ett dåligt projekt, kanske beroende på misskötsel, skulle A låta en kollega titta på detta och göra en helt fristående bedömning. Om projektledaren i stället är en avlägsen studiekamrat skulle Person A inte göra något åt saken.

4.1.3 Självgranskning

Person A skulle inte revidera ett bolag som A har haft en tidigare anställning hos. Om Person A:s man/fru skulle väljas in i ledningen hos det företag som A reviderar, skulle denne avsäga sig uppdraget direkt. Däremot om det var en god vän till Person A som valdes in, skulle A i första hand inte göra någonting. Om det skulle uppstå en känslig situation under kommande revisioner skulle Person A be en kollega om råd, detta skulle även dokumenteras. För A spelar det ingen roll om en avlägsen studiekamrat skulle väljas in i ledningen, det vill säga Person A skulle ändå fortsätta revidera bolaget.

4.1.4 Partsställning

Person A säger att revisorer inte får medverka till brott, om en klient skulle vilja ha hjälp med ett något tveksamt större avdrag skulle A upplysa klienten vad som gäller. Ifall tolkningen är oklar, skickar Person A en bilaga med deklARATIONEN på vad de yrkar och varför.

Tystnadsplikten är något som Person A håller hårt på. Om A skulle revidera två företag och de skulle göra affärer med varandra och Person A vet om att det ena företaget är i obestånd skulle A inte säga någonting om detta. Däremot skulle A fråga företaget om de har gjort alla kontroller, det vill säga om de har kollat upp bolaget som de ska göra affärer med? Person A skulle hjälpa klienten direkt om denne vill ha hjälp eller råd i en skatteprocess. Det skulle inte spela någon roll om det var en ny och liten klient eller stor och gammal klient.

4.1.5 Vänskap

Revisorerna som jobbar med ägarledda företag är inte avskräckta till bra relationer med sina kunder utan snarare tvärt om, de vill ha en bra relation till sina kunder anser Person A. Om klienterna till exempel börjar bjuda ut Person A på luncher oftare än vid revisionstillfällena, tycker denne dock att det alltid finns en bortre gräns. A litar på att revisorerna kan hantera sin yrkesmässiga roll. A säger att om dennes 18-åriga dotter blev tillsammans med Person A:s klients son, skulle det inte vara något problem i början. Skulle förhållandet pågå under en längre tid skulle A kliva av uppdraget. Om klienten skulle vara en god vän till Person A skulle A sannolikt ta på sig uppdraget, men inte om klienten var A:s bror eller syster.

4.1.6 Hot

Hot förekommer ytterst sällan enligt A. Person A har varit med om en hotsituation men sa då omedelbart upp uppdraget.

4.2 Intervju med Person B

Intervjun ägde rum den 28 april 2003 med Person B på Byrå B i Skellefteå. B är utbildad civilekonom och auktoriserad revisor, dennes arbetsuppgifter består i en blandning av revision, marknadsföring och konsultation.

4.2.1 Revisorns förtroende

Enligt Person B är oberoendet om revisorn har gjort något som är fel ska kunden alltid få det rättat. Utan att revisorn ska snegla på någon annan, eller för att försöka behålla kunden så länge som möjligt. Det vill säga revisorn ska vara oberoende av andra.

Person B tycker att analysmodellen som nu är framtagen är i princip samma sak som tidigare, förutom att nu finns den på blankett. Revisorn får självklart mera relationer till en klient som revisorn har haft i en längre tid, men det står i anvisningarna till analysmodellen att revisorn har rätt att vara affärsmässig säger Person B.

Person B anser att Skellefteå är för litet för att det ska vara möjligt att inte blanda sig med några revisorn känner eller vet vilka de är. Om kompetensen kan ha någon inverkan på oberoendet säger B:

”Ju mer kompetens revisorn har ju lättare har denne att vara oberoende. Revisorn kan då veta säkert att denne har gjort något som är fel och att det ska rättas till. Hög kompetens ger ett hög förtroendekapital hos kunden. Att en liten ort ger ett större problem att försöka undvika relationer är självklart, men revisorn ska kunna säga ifrån. Relationer ska normalt inte innebära något problem.”

4.2.2 *Egenintresse*

Person B skulle avsäga sig uppdraget om dennes klient skulle köpa en fastighet som B:s man/fru äger. B skulle även avsäga sig uppdraget om Person B eller dennes man/fru ägde aktier i det bolag som B nu ska revidera. Däremot om klienten skulle köpa fastigheten där Byrån B har sina lokaler, är Person B tveksam till vad B skulle göra. Person B tycker att revisorn ska försöka undvika dubbla relationer, men om Byrå B redan skulle ha ett kontrakt och det inte behöver omförvandlas skulle det nog gå bra. Att göra avtal om hyror med en klient anser B som tveksamt. Om en klient som Person B har skulle delta i ett projekt där en god vän till Person B är projektledare, anser sig B hamna i en besvärlig situation. Är det ett mycket väsentligt projekt skulle Person B förmodligen avsäga sig uppdraget. Däremot skulle det inte spela någon roll om projektledaren är en avlägsen studiekamrat.

4.2.3 *Självgranskning*

Person B är tveksam om denne skulle revidera ett bolag som B har en tidigare anställning i. Person B anser att det beror helt på hur länge sen som revisorn arbetade där och vilka arbetsuppgifter denne hade. B anser det vara omöjligt att revidera ett bolag om Person B:s man/fru skulle väljas in i ledningen. Om det istället skulle vara en god vän till B som valdes in, skulle det troligen inte spela någon roll, men Person B ser det som ett gränsfall. Däremot om det skulle vara en avlägsen studiekamrat skulle B fortsätta revidera företaget.

4.2.4 *Partsställning*

Ifall en klient som Person B har skulle be denne om hjälp i deklARATIONEN med ett något större tveksamt avdrag skulle B troligtvis hjälpa honom. Bara det inte är allt för solklart att det inte går igenom anser Person B. Byrå B tar hjälp av skattejurister om klienter vill ha råd i en skatteprocess, de dubbelkollar alltid med dem även om skattefrågan skulle vara enkel. Det spelar ingen roll om klienten är ny eller gammal, stor eller liten säger Person B.

Att hoppa av ett uppdrag och skylla på oberoendet kan revisorn inte göra i alla besvärliga situationer anser Person B. Det är inte rätt mot kunden, bland annat för de höga kostnaderna som det kan medföra. En sådan situation är till exempel om revisorn reviderar två företag och det ena företaget är i obestånd och de börjar göra affärer med varandra. Här tycker B att revisorn kanske kan ligga lågt med bokslutet för det bolag som inte är i obestånd, då företaget som är i obestånd eventuellt "hinner" gå i konkurs. Trots det kan revisorn absolut inte använda sig av informationen denne vet om säger Person B.

4.2.5 *Vänskap*

Vänskapshotet är något som Person B anser kan bli besvärligt. Till exempel om B:s 18-åriga dotter skulle bli tillsammans med dennes klients son, då skulle B överlåta klienten till en annan revisor på byrån. Ett annat vänskapshot kan vara ifall klienter till B skulle bjuda ut Person B på luncher eller till exempel skotersafari, B anser att detta går bra någon enstaka gång. Person B anser att detta inte är särskilt professionellt, och om revisorn har en riktig relation mellan honom och klienten blir revisorn aldrig erbjuden sådant säger B. Om klienten skulle vara en god vän till B skulle Person B lämna över uppdraget till någon annan på byrån, detta har hänt någon enstaka gång säger B. Dock

skulle Person B inte ta på sig ett uppdrag om klienten skulle vara dennes bror eller syster.

4.2.6 Hot

Enligt Person B sker hot mellan revisorn och klienten väldigt sällan, B tror att revisorer inte bryr sig om det särskilt mycket, men skulle det bli väldigt otrevligt kan Person B tänka sig att hoppa av uppdraget.

4.3 Intervju med Person C

Vi träffade Person C, som är godkänd revisor, tisdagen den 29 april 2003 på Byrå C. På Byrå C är Person C:s huvudsakliga arbetsuppgifterna som revisor revision och övriga uppgifter som idag ingår i revisorns arbetsuppgifter, till exempel konsultation.

4.3.1 Revisorns förtroende

Att förklara vad ordet oberoende innebär är väldigt svårt anser Person C. Dennes uppfattning om oberoende är att revisorn aldrig ska ta ställning för, eller bli styrd av ägare, leverantörer, banker eller andra intressenter. Som revisor måste denne titta till bolaget och agera utifrån vad som är bäst för bolaget, bolaget ska ha livskraft och kan fungera vidare.

Analysmodellen anser Person C inte är användbar på små företag, utan denne anser att analysmodellen riktar sig mer till större företag. C säger:

"I små företag finns det en mindre risk, revisorn vet på ett ungefär vad som kan gå fel. Ju mer riskbenäget ett företag är desto mer påverkar det oberoendet och det är när revisorn gör fel eller det händer något som oberoendet kommer fram."

Person C tycker att det bör finnas ett alternativ till analysmodellen som kan användas på små företag. Analysmodellen tar som sagt sikte på de relationer en revisor har med sina kunder. Många uppfattar modellen som orimlig då många relationer enligt analysmodellen kan vara ett beroendeförhållande. Person C säger att verkligheten inte alltid stämmer överens med analysmodellen. Enligt modellen gör revisorn i princip fel varje dag. Till exempel kan det lätt hända att revisorn blir privat med kunderna i en mindre ort som Skellefteå. Vidare säger Person C, för att säkerställa revisorns oberoende skulle till exempel kunderna byta revisor på byrån vart fjärde år men det vill inte kunderna. Den revisor som kunderna har fått förtroende för vill de naturligtvis fortsätta anlita. C anser vidare att de relationer som uppstår med kunderna inte är ett problem eftersom C inte tycker att de påverkar oberoendet. Person C anser att kompetens inte har någon direkt betydelse för att säkerställa revisorns oberoende. Självklart är det bra med mycket kompetens och visst kan det underlätta för unga revisorer som inte jobbat länge om de har en bra utbildning. Person C anser dock att verklighet inte fungerar riktigt som studenterna lär sig i skolan.

4.3.2 Egenintresse

Om en klient som Byrå C företräder, skulle vilja köpa en fastighet som Person C:s man/fru äger skulle C lämna över uppdraget till någon annan på byrån. Person C skulle aldrig kunna revidera ett företag som varken C eller C:s man/fru har aktier i, det skulle

vara omöjligt enligt Person C. Ifall klienten köper fastigheten där Byrå C har sina lokaler anser C att det går bra att fortsätta revidera företaget, bara de inte har varit inblandade i köpet. Om en klient som Person C reviderar deltar i ett projekt där en avlägsen studiekamrat är projektledare skulle C ändå fortsätta sitt revisionsuppdrag. Om projektledaren skulle vara en god vän skulle Person C även här fortsätta sitt uppdrag bara projektet hanterades på rätt sätt.

4.3.3 Självgranskning

Att revidera ett företag som revisorn har haft en tidigare anställning hos anser C går bra bara det inte sker direkt efter avslutad anställning. Det vill säga, efter ett par år är det inga problem anser Person C. Om C:s man/fru väljs in i ledningen hos det företag som C reviderar avsäger sig Person C uppdraget omedelbart. Om det däremot är C:s goda vän eller en avlägsen studiekamrat som väljs in, fortsätter Person C sitt uppdrag åt klienten.

4.3.4 Partsställning

Person C är stenhård om klienten vill ha hjälp i deklarationen med ett något större tveksamt avdrag. Bara om det till exempel gäller en specialregel som är svårtolkad skriver C en bilaga och förklarar vad de vill ha avdrag för och skickar med deklarationen. Byrå C har skattejurister, om en klient vill ha råd i en skatteprocess hjälper juristerna honom. Person C säger att ifall det handlar om enklare frågor kan revisorn skriva ett brev som klienten skriver under. Det spelar ingen roll hur stor kunden är eller hur länge Byrå C har haft de som klienter.

Ifall Person C reviderar två företag, varav det ena är i obestånd som C vet om, och de vill göra en affär med varandra anser sig Person C vara i en jobbig situation. C låter någon annan revisor på byrån tycka till om saken. Här anser Person C att tystandspikten inte får brytas, C skulle försöka få företaget att göra en extra kontroll på företaget som är i obestånd.

4.3.5 Vänskap

Person C anser att vänskapshotet är en känslig del, till exempel om en klient börjar bjuda på luncher och kanske skotersafari i fjällen, här anser C att det börjar bli känsligt. Luncher tycker Person C går bra, men att revisorn ska ha en distans till sina klienter. Revisorer vet i ryggmärgen vad denne får göra och inte göra anser C. Person C tar på sig ett nytt uppdrag även om klienten är en god vän åt denna. Däremot skulle C aldrig ta på sig ett uppdrag om klienten var dennes bror eller syster. En annan känslig situation skulle vara om C:s 18-åriga dotter blev tillsammans med dennes klients son, Person C skulle avvakta en tid och fortsätta uppdraget. Skulle förhållandet pågå en längre tid skulle C överlåta uppdraget till någon annan på byrån. Person C tycker att denne fortfarande kan jobba med företaget och ge dem råd, då det är någon annan som sköter uppdraget.

4.3.6 Hot

Person C har aldrig varit med om någon hotsituation, men om något sådant skulle hända skulle C avsäga sig uppdraget direkt.

4.4 Intervju med Person D

Vi träffade Person D, som är godkänd revisor, onsdagen den 30 april 2003 på Byrå D i Skellefteå. D:s utbildning består av treårigt ekonomiskt gymnasium och en ekonomiskspecialkurs, det var vad som då krävdes för att bli revisor. D:s huvudsakliga arbetsuppgifter är revision, övriga arbetsuppgifter är bland annat personalfrågor.

4.4.1 Revisorns förtroende

För Person D är oberoende det denne tolkar utifrån lagstiftningen och vad lagstiftningen menar med oberoendet. D menar att revisorn ska kunna ta ett helt fritt ställningstagande mot revisorsuppdraget även om det leder till obehag eller att klienten kommer i kläm. Det vill säga revisorn ska vara helt fri att fatta ett korrekt beslut utifrån vad lagstiftaren säger och vad revisornämnden rekommenderar.

När det gäller analysmodellen påpekar Person D att det är ett relativt nytt verktyg. Denne anser dock att det är för tidigt att uttala sig om det är ett bra verktyg eller ej då det inte har gjorts någon utvärdering av analysmodellen. D anser att den visserligen kan tillämpas på små företag men det finns ett problem och det är att de små kunderna inte vill betala för att revisorn ska använda sig av analysmodellen, det blir för dyrt för dem.

Att kompetens kan underlätta att hantera de relationer som revisorn har till sina klienter är D tveksam till. Person D menar att det nästan kan vara tvärtom eftersom att desto längre du har arbetat med en klient desto mera bygger du upp en relation och ett beroendeförhållande till denne. När det kommer till relationer med sina kunder säger D:

”Det svåraste är att vara ärlig mot sig själv och mot andra, kompetens är viktig men inte viktigare än någon annan egenskap. Att ha en ”maggropskänsla” är viktigt och framförallt är ärlighet viktigt.”

Person D påpekar att lagstiftaren har tagit fasta vid detta och säger att revisorn ska sitta i intervaller, det vill säga i fyra år, revisorn sitter inte för evigt. Vidare säger D att de större börsbolagen troligen kan tänka sig att byta revisor eftersom att där har de inte byggt upp en relation till revisorn på samma sätt som i ett mindre bolag. Person D tror att små företag inte är benägna att byta, både därför att det kostar pengar och därför att den revisor som de har kan företaget och vet rutinerna, det har helt enkelt byggts upp en relation och ett förtroende till sin revisor.

Analysmodellen tar sikte på de relationer som en revisor har med sina kunder. Många uppfattar modellen som orimlig då många relationer enligt analysmodellen kan vara ett beroendeförhållande relationer enligt analysmodellen kan vara ett beroendeförhållande. Person D säger:

”Det största beroendet en revisor har av sin klient är att han lever av vad klienten betalar honom och det är en verklighet som revisorn aldrig kommer ifrån. Så länge det är på det sättet att klienten betalar våra löner är detta det största beroendet.”

Person D tycker dock att denne kan hantera oberoendet och poängterar att om revisorn arbetar på en liten ort som Skellefteå är det viktigt att revisorn gör rätt, det sprider sig fort om denne inte klarar av sin yrkesroll. Person D påpekar att denne känner sina kunder och deras företag och D vet vad dom tycker och hur dom tänker och det är en fördel, det gäller att våga säga nej i rätt tid och inse sin roll anser Person D.

4.4.2 Egenintresse

Om Person D:s klient vill köpa en fastighet som D:s man/fru äger anser Person D att denne hamnar i en ganska besvärlig situation. D säger att troligtvis måste denne avgå. Om bolaget som D reviderar köper fastigheten där byrån har sina lokaler, anser Person D att det är gränsfall om D kan fortsätta att revidera bolaget. Person D påpekar att här har denne någon slags relation till det aktuella bolaget och då måste D se upp, relationen får inte skada dennes oberoende. D skulle pröva sitt oberoende och ta ställning till det. Person D tror att sannolikt avsäger sig denne uppdraget. Person D kan inte revidera ett bolag om dennes eller dennes man/fru äger en mindre del aktier i bolaget, det är helt omöjligt anser D. Person D är tveksam till hur denne skulle agera om dennes klient deltar i ett gemensamt projekt där en god vän till D är projektledare. D anser att det beror på vad det är för typ av projekt och hur det påverkar dennes oberoende, eventuellt måste D avsäga sig uppdraget. D säger:

”Ju närmare personen är mig desto mer ökar risken att det påverkar mitt oberoende. Det är en gammal tolkning att gränsen går vid släktskap och är det släkt reagerar jag direkt. Skulle det däremot vara en avlägsen studiekamrat skulle jag inte ens göra en oberoendeanalys.”

4.4.3 Självgranskning

Person D ser inga problem med att revidera ett bolag där D tidigare haft en anställning hos. D påpekar att denne visserligen kan mycket om bolaget men den kunskapen ska inte påverka D:s roll som revisor och om denne ska ta uppdraget eller inte. Tvärtom säger Person D, jag har bra kunskap om bolaget och kunskapen är det viktigaste för revisorn. Om Person D:s man/fru väljs in i ledningen hos det bolag som D reviderar hamnar D i en besvärlig situation och denne måste pröva sitt oberoende säger D. Vidare påpekar D att det beror på vilken roll D:s man/fru har i ledningen hos bolaget och om den rollen påverkar D:s oberoende eller inte. Denna besvärliga situation uppstår oavsett om det är D:s man/fru eller om det är en bror eller en syster till Person D. Om det är en god vän som väljs in i ledningen hos bolaget kan även här oberoendet vara i fara säger D och då måste denne ta ställning till om den gode vännens roll i bolaget påverka D:s oberoende. I slutändan kan det innebära att Person D måste avsäga sig uppdraget. Är det däremot en avlägsen studiekamrat skulle nog D inte ens göra en oberoende analys.

4.4.4 Partsställning

På frågan om Person D skulle hjälpa en klient som ber D om hjälp med deklARATIONEN för ett något större tveksamt avdrag svarar Person D att denne som vald revisor inte kan utföra dessa deklARATIONER. Då revisorn utför ett bolags deklARATIONER eller privata deklARATIONER till revisionsklienten då tummar revisorn på oberoendet, menar D. Däremot kan någon annan på byrån hjälpa klienten säger Person D. Vidare påpekar D att när det gäller att upprätta exempelvis deklARATIONER har Byrån B en byråpolicy om vad revisorerna får göra och inte göra. Är det på det sättet att kunden vill att vi ska trampa över på de ”andra” sidan medverkar vi inte till det, vi håller oss självklart inom lagstiftningen säger Person D.

Om två bolag som Person D reviderar ska göra affärer med varandra agerar inte D på något speciellt sätt, det är ingen unik situation säger D. Är däremot det ena bolaget i obestånd och det andra bolaget inte vet om det blir det svårare säger D. Person D säger att denne egentligen bara kan agera på ett sätt och det är utifrån dennes roll som revisor

på var och ett av uppdragen. I det bolag som är i obestånd agerar D precis på det sättet som D ska agera, Person D upplyser bland annat om krav på att upprätta en kontrollbalansräkning. Ifall en klient, oavsett om den är gammal och välkänd eller ny, ber om hjälp i en skatteprocess skulle Person D rekommendera kunden att anlita någon skatteexpert som är duktig på skatteprocesser.

4.4.5 Vänskap

Om Person D:s klient börjar bjuda ut D på luncher oftare än vid revisionstillfällena säger Person D att här får revisorn vara uppmärksam, vänskapsbandet får inte blir för starkt att det rubbar oberoendet. Blir det allt för ofta bör nog revisorn tacka nej anser D. Om det är någon större händelse som skotersafari går det bra någon enstaka gång säger D. Om Person D:s 18-åriga dotter inleder ett förhållande med D:s klients son skulle det påverka mitt oberoende säger D. Till att börja med väljer D dock att avvakta och sitter kvar på uppdraget. Troligtvis märker jag ganska snart att oberoendet påverkas vilket leder till att denne bör avsäga sig uppdraget och överlåta det till någon annan på byrån, säger D. Om klienten är en avlägsen studiekamrat tar Person D på sig revisionsuppdraget. Om det däremot är en bror, syster eller en god vän tar D inte på sig uppdraget.

4.4.6 Hot

D har varit utsatt för hot en gång. D berättar att det var en situation då D var vald revisor i ett bolag som det gick väldigt dåligt för, de var på obestånd och de hade varit på obestånd alldeles för länge och där D agerade ganska kraftfullt. D skrev brev till styrelsen och informerade om det personliga ansvaret som styrelsen hade, D uppmanade styrelsen att ta kontakt med huvudkreditgivare för att föra diskussioner. D berättar vidare att styrelsen menade att D agerade alldeles felaktigt och till slut började de att hota. D avsade sig uppdraget omedelbart och anmälde iakttagelser till länsstyrelsen som revisorerna då skulle göra. D säger:

”Visst är det ovanligt att hotsituationer förekommer men det händer. Det handlar oftast om bolag som är i obestånd. Då en persons ekonomi är hotad, agerar de inte på ett korrekt sätt och deras sämsta sidor kommer fram, och det får revisorn leva med”

5 ANALYS

I detta kapitel ska vi analysera hur olika relationer kan påverka revisorn. Det ska vi göra utifrån vårt empiriska material, det vill säga vi kopplar ihop de genomförda intervjuerna med vår teoretiska referensram. Vi börjar med att analysera de tre delar som ingår i revisorns förtroende och hur dessa kan påverka relationerna som revisorn har till klienterna. Vidare analyserar vi de olika relationer som kan uppstå mellan klient och revisor.

5.1 Förtroendet för revisorn

Ett ömsesidigt förtroende fördjupar relationer och möjliggör handlingar som annars inte är genomförbara. (Borell & Johansson, 1996) Att agera som revisor innebär rent principiellt att ha förtroendeuppdrag. Oberoende och tystnadsplikt är två grundkrav för att omvärlden ska kunna ha förtroende för revisorn, ett tredje grundkrav som har diskuterats är kompetensen. När klienten litar på revisorn tar klienten samtidigt en risk, dock är klientens förtroende för revisorn en nödvändig förutsättning. (Cassel, 1996) På samma sätt måste revisorn kunna lita på klienten, det vill säga att uppgifterna revisorn erhåller från klienten är korrekta.

5.1.1 Oberoende

Revisorns oberoende är en viktig del i revisorsyrket, att revisorn är oberoende i förhållande till bolaget innebär att revisorn självständigt ska fatta beslut mot bakgrund av de fakta som föreligger (Moberg, 1986). Den som förlitar sig på en revisionsberättelse ska kunna känna sig säker på att revisorn inte låtit sig påverkas av andra intressen än att göra en bra revision. Den nya revisorslagen säger att revisorn ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet och vara objektiv i sina ställningstaganden. Den som förlitar sig på en revisionsberättelse ska kunna känna sig säker på att revisorn inte låtit sig påverkas av andra intressen än att göra en bra revision.

Aktörernas uppfattningar om oberoendet stämmer överens med teorin men de definierade oberoendet på olika sätt. Oberoendet är en subjektiv värdering, säger A. Vidare säger A att revisorn ofta uppfattar sig som oberoende men omvärlden inte alltid uppfattar revisorn som oberoende. Detta stämmer överens med hur Glazer och Jaenicke (2002) beskriver revisorns oberoende. De menar att revisorns oberoende innehåller både ett faktiskt oberoende och ett synligt oberoende. Det faktiska oberoendet är uttryck för om revisorn känner sig oberoende. Det synliga oberoendet uttrycker hur omvärlden upplever oberoendet. Vidare säger A att grunden i revisorernas arbete är att skapa relationer och denne tror att alla som jobbar i branschen vet när de måste säga ifrån för att oberoendet inte ska rubbas. B anser att oberoende är om revisorn gjort något som är fel ska kunden alltid få det rättat. Detta utan att snegla åt andra håll eller agera för att försöka behålla kunden i möjligaste mån. C anser att om revisorn är oberoende ska revisorn aldrig ta ställning för, eller bli styrd av ägare, leverantörer eller banker. Revisorn ska agera utifrån vad som är bäst för bolaget säger C. Person D anser att oberoendet är att denne ska vara helt fri att fatta korrekta beslut utifrån vad lagen säger även om klienten känner obehag eller kommer i kläm. Detta stämmer överens med agentteorin, som påpekar vikten av att revisorn är oberoende mot bolagsstämman, aktieägare och VD (Artsberg, 2002). D påpekar dock att det största beroendet en revisor har av sin klient är att han lever av vad klienten betalar honom och det är en verklighet

som revisorskåren aldrig kommer ifrån. Så länge det är på det sättet att klienten betalar revisorernas löner är detta det största beroendet.

5.1.2 Tystnadsplikt

Alla intervjuade revisorer är eniga om att tystnadsplikten är en mycket viktig del i revisorns förtroende, den får absolut inte brytas. Detta skulle leda till misstroende mot revisorn och dennes relation till klienten skulle skadas. Detta stämmer överens med teorin, det vill säga informationen som revisorn erhåller inte på något sätt får föras vidare. Revisorn får inte heller utnyttja kunskapen om företaget för egen vinning. Finns det en misstanke om att information förs vidare av revisorn kan det leda till att revisorn inte får tillgång till nödvändiga upplysningar för att kunna sköta sitt arbete. (FARs revisionsbok, 2002)

5.1.3 Kompetens

Kompetens är ett begrepp som innehåller mer än begreppet kunskap, kompetens står även för färdighet, attityder och värderingar (Nilsson, 2001). Bristande kompetens kan skada revisorns oberoende. Revisorns oberoende kan dels ifrågasättas om denne inte har den nivå av kompetens som behövs för att utföra revisionsuppdraget och dels om revisorn inte har kompetens nog att vara tydlig. Det vill säga revisorn måste vara tydlig i fördelning av ansvar och befogenheter mellan sig själv och sin klient. (Cassel, 1996) Aktörernas uppfattning om kompetens skiljer sig ifrån varandra. Största skillnaden ligger i uppfattningen om huruvida kompetens kan skapa gynnsammare förutsättningar för att säkerställa revisorns oberoende. Person A anser att kompetens är en kombination av god kunskap, yrkesmoral och en god social förmåga. B anser att ju mer kompetens revisorn har desto lättare har denne att vara oberoende, revisorn kan då säkert veta att denne har gjort fel och att det ska rättas till. Hög kompetens ger ett högt förtroendekapital hos kunden säger B. Person C anser att kompetens inte har någon direkt betydelse för att säkerställa revisorns oberoende. Däremot tycker C att det är bra med hög kompetens, det kan underlätta med en bra utbildning för unga nya revisorer. Person D anser att kompetensen är viktig men inte viktigare än någon annan egenskap. D är tveksam till att kompetens kan underlätta hanteringen av relationerna till klienterna. Person D menar att desto längre revisorn har jobbat med en klient desto mer bygger revisorn upp en relation och ett beroendeförhållande till denne.

5.2 Revisorns relationer

De olika relationerna som kan uppstå mellan revisorn och klienten är i form av egenintresse, självgranskning, partsställning, vänskap och hot. Dessa olika relationer kan ha olika karaktärer, starka eller svaga relationer, och professionella eller icke professionella relationer. Beroende på vilken karaktär bindningen har, kan den rubba oberoendet. I tabellen nedan redogör vi kortfattat vad de olika aktörerna svarat på de hypotetiska frågorna som vi ställde vid intervjuerna. Vi valde att lägga denna tabell i analysen då tabellen ger en mer överskådlig bild av empiriavsnittet. Detta underlättar då vi analyserar hur de olika revisorerna hanterar oberoendefrågan. Dessa frågor utgör exempel på de olika relationerna som finns mellan klienten och revisorn. Frågorna ett till fem tar upp egenintresse, sex och sju behandlar självgranskning, åtta till tio handlar om partsställning, elva till tretton representerar vänskap och fråga fjorton tar upp hot.

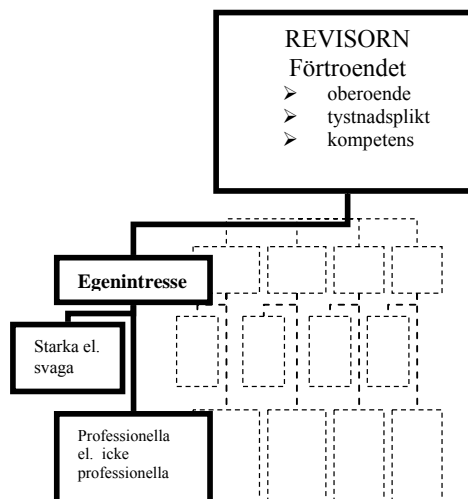
ANALYS

Tabell 1. En sammanfattning av aktörernas svar på de hypotetiska frågorna.

	Person A-Stor byrå	Person B-Liten byrå	Person C-Stor byrå	Person D-Liten byrå
1. Fortsätter Du att revidera ett bolag om Din klient köper en fastighet som Din man/fru äger?	Tveksam/Ja	Nej	Nej	Nej
2. Reviderar Du ett bolag som Du har en mindre del aktier i?	Nej	Nej	Nej	Nej
3. Reviderar du ett bolag som Din man/fru har en mindre del aktier i?	Nej	Nej	Nej	Nej
4. Om klienten köper fastigheten där byrån har sina lokaler kan Ni fortsätta revidera bolaget?	Ja	Tveksam	Ja	Nej
5. Fortsätter Du att revidera bolaget om Din klient deltar i ett projekt där projektledaren är: • en god vän? • en studiekamrat?	Ja Ja	Tveksam/Nej Ja	Ja Ja	Nej Ja
6. Kan Du revidera ett bolag där Du tidigare haft en anställning?	Nej	Tveksam	Ja	Ja
7. Hjälper Du en klient som vill göra ett större tveksamt avdrag i sin deklaration?	Tveksam/Ja	Ja	Tveksam	Nej
8. Kan Du fortsätta revidera ett bolag där följande personer väljs in i bolagets ledning? • Din man/fru? • en god vän? • en studiekamrat?	Nej Ja Ja	Nej Tveksam/Ja Ja	Nej Ja Ja	Nej Tveksam/Nej Ja
9. Hur agerar Du om två bolag som du reviderar ska göra affärer med varandra och det ena bolaget är i obestånd och det andra bolaget känner inte till detta?	A påpekar tystnadsplikten och säger: Jag skulle fråga klienten om denne har kollat upp bolaget som denne ska göra affär med, vilket jag alltid gör i dessa lägen.	B påpekar tystnadsplikten och säger att denne skulle försöka rätta till det på annat sätt, exempelvis genom att vänta med det "ovetande" bolagets bokslut.	C påpekar tystnadsplikten, och vill ha en kollegas åsikt. C skulle försöka få det "ovetande" bolaget att göra en extra koll på det bolag som de ska göra affär med.	D anser att denne endast kan agera på ett sätt och det är utifrån dennes roll som revisor i vart och ett av bolagen.
10. Hjälper Du en klient med råd i en skatteprocess om klienten är: • en ny klient? • en välkänd klient?	Ja Ja	Ja Ja	Ja Ja	Ja Ja
11. Kan Du fortsätta att revidera ett bolag om din dotter och din klients son inleder ett förhållande?	Nej	Nej	Nej	Nej
12. Hur agerar du om din klient börjar bjuda ut Dig på lunch oftare än vid revisionstillfällena?	Det ligger inom hotbilden samtidigt som det är viktigt med en bra relation till sin klient. A tror att de flesta kan hantera sin yrkesroll och äventyrar inte den.	En bedömningsfråga som var vanligare förr. Enstaka affärluncher går bra, men det är inte professionellt om det blir allt för ofta.	A anser att om det är mindre grejer går det bra. Blir det större grejer blir det känsligare. Revisorn vet i ryggmärgen vad denne får och inte får göra säger A.	Här måste revisorn se upp vänskapsbandet får inte bli för starkt. Blir det allt för ofta bör revisorn nog tacka nej på ett smidigt sätt, anser D.
13. Tar Du på Dig ett uppdrag om klienten är: • en god vän? • bror eller syster? • en studiekamrat?	Ja Nej Ja	Nej Nej Ja	Ja Nej Ja	Nej Nej Ja
14. Har Du varit med om en hotsituation någon gång och hur agerade Du då?	A säger att det händer ytterst sällan. Denne har varit med om det en gång, och avsåg sig uppdraget direkt.	Det händer väldigt sällan men då det händer blir det otrevligt. I en sådan situation kan B tänka sig att kliva av uppdraget.	A har aldrig varit i en sådan situation. Skulle det inträffa avsåg sig A uppdraget direkt.	D har varit med om det en gång. D avsåg sig uppdraget omedelbart. Det är ovanligt, men det händer, säger D.

5.2.1 Egenintresse

Egenintresse uppstår när revisorn har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i klientens verksamhet. Ett direkt ekonomiskt intresse kan vara om revisorn har affärsmässiga band till revisionsklienten. Till egenintresse hör att revisorn eller revisionsbyrån står i ekonomiskt beroendeförhållande till revisionsklienten, exempelvis när revisions- och konsultarvodena är betydande i förhållande till revisorns eller byråns övriga intäkter. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002) Beroende på vilken slags relation revisorn har till klienten, kan egenintresse uppstå, detta visas av figur 3.



Figur 3 Delanalys av revisorns relationer - Egenintresse

5.2.1.1 Starka eller svaga relationer

Egenintresse innefattar även revisorernas emotionella, finansiella och andra personliga intressen. Revisorer kan också favorisera, medvetet eller omedvetet, dessa egenintressen istället för intresset av att göra en bra revision. (Glazer & Jaenicke, 2002) Detta blir mer tydligt då revisorn har en stark relation till sin klient. Däremot är aktörerna oeniga om var gränsen går för en stark relation. Enligt Granovetter (1973) är en god vän en ”strong tie”, det vill säga en stark eller nära relation. Här märks det en skillnad mellan de större och de mindre revisionsbyråerna. De större byråerna skulle exempelvis fortsätta att revidera bolaget om klienten deltar i ett projekt där projektledaren är en god vän. De skulle dock vidta motåtgärder, till exempel rådfråga en kollega, om situationen skulle bli känslig. De mindre byråerna är dock mer tveksamma till detta, de skulle troligen inte revidera detta bolag.

Som vi tidigare har tagit upp i teoriavsnittet är en avlägsen studiekamrat en ”weak tie”, det vill säga en svag relation. Alla aktörer är eniga om att en relation till en gammal studiekamrat är en så pass svag relation att den inte hotar egenintresset.

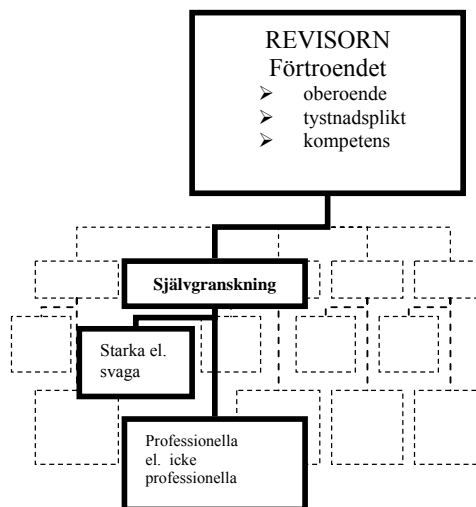
5.2.1.2 Professionella eller icke professionella relationer

Engdahl (2001) påpekar att då revisorn handlar på revisionsbyråns vägnar innebär det kontakter med klienter. Sådana kontakter kan bli långvariga, såsom en kontakt till fastighetsägaren där revisionsbyrån hyr sina lokaler. Sådana kontakter får inte bli så informella att revisorn och klienten främst ser till sina egna intressen. Hur revisorerna skulle agera i en situation där bolaget de reviderar köper fastigheten där byrån hyr sina lokaler skiljer sig åt och det kan anas en viss skillnad mellan de mindre och större revisionsbyråerna. Revisorer vid de större byråerna låter sig inte påverkas av den uppkomna affärsrelationen. Revisorer vid de mindre byråerna är mycket mer tveksamma till att fortsätta revidera detta bolag, de anser att revisorn får en Affärsrelation till bolaget och att revisorn ska akta sig för dubbla relationer.

De följer FARs rekommendationer som påpekar att ett ekonomiskt intresse kan vara om revisorn har affärsmässiga band till revisionsklienten vilket kan leda till att egenintresse kan uppstå. Revisorer har även ett finansiellt egenintresse om de äger aktier hos en klient, eller om det finns en arbetsrelation mellan revisorns man eller fru och klienten (Glazer & Jaenicke, 2002). Här är aktörerna ense om att revisorn inte ska blanda sig i bolagen genom att exempelvis äga aktier. De är däremot inte överens om klienten skulle köpa en fastighet som revisorns man eller fru äger, tre av de fyra revisorerna skulle inte revidera detta bolag medan den fjärde är tveksam men skulle troligen revidera detta bolag.

5.2.2 Självgranskning

Med självgranskning menas att revisorn som ska göra granskningen redan i något annat sammanhang har tagit ställning till de förhållanden som ska granskas. Självgranskning kan uppstå om revisorn tidigare har varit anställd hos revisionsklienten eller om någon närstående person till revisorn ingår i revisionsklientens ledning. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002) Relationer där självgranskning uppstår kan ha olika karaktärer, detta illustreras i figur 4.



Figur 4 Delanalys av revisorns relationer - Självgranskning

5.2.2.1 Starka eller svaga relationer

Enligt Granovetter (1973) beror styrkan i en relation på en kombination av mängden tid, den emotionella intensitet, intimitet, kommunikation och de ömsesidiga förutsättningarna som en relation karaktäriseras av. Marsden och Campbell (1984) anser att nära vänner och släktingar betraktas som starka band, medan bekanta och vänners vänner anses vara svaga relationer. Beträffande de starka självgranskningsrelationerna är de fyra revisorerna ense om var gränsen går för en nära relation. Alla aktörer anser att om dennes man eller fru skulle väljas in i bolagets ledning skulle det vara omöjligt att fortsätta revidera bolaget. Dock är de ense om en god vän skulle väljas in i bolagets ledning. Där är revisorerna vid de mindre byråerna tveksamma om de skulle fortsätta revidera bolaget eller avsäga sig uppdraget. Revisorerna vid de större revisionsbyråerna anser att det går bra att fortsätta revisionsuppdraget. De skulle däremot vidta motåtgärder, till exempel rådfråga en kollega, om situationen skulle bli känslig.

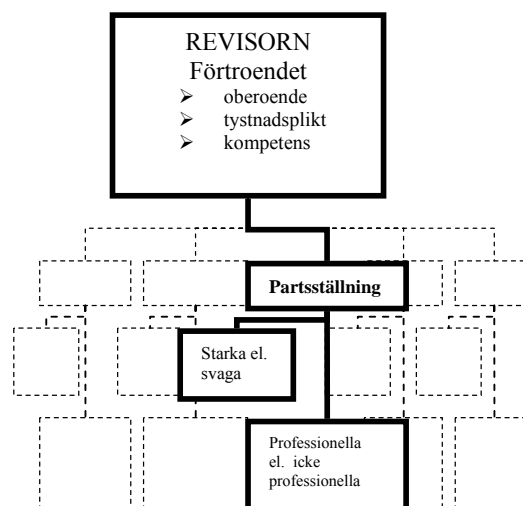
5.2.2.2 Professionella eller icke professionella relationer

När en revisor är verksam i sitt yrkesutförande stärks dennes förmåga och beteendet blir mindre spontant. Ändå finns den mänskliga sidan där, den går sällan att koppla bort helt och det uppkommer en uppdelning mellan handlingen och känslor. Sådana kontakter får inte bli så informella att revisorn och klienten främst ser till sina egna intressen. (Engdahl, 2001) Glazer & Jaenicke (2002) anser att revisorns oberoende kan rubbas när revisorn påverkas av icke professionella relationer. En sådan relation kan revisorn ha till sin klient om revisorn har haft en tidigare anställning hos klienten. Denna situation ser inte alla aktörer som ett självgranskningshot. Person A skulle inte revidera ett bolag där

A tidigare haft en anställning, Person D däremot ser det inte som ett hinder utan är positiv till att revidera bolaget. Person B och C är mer tveksamma till att revidera bolaget. Alla påpekar dock att det beror på hur länge sen och under hur lång tid de var anställda hos bolaget. Vilket stämmer överens med FARs rekommendationer där det påpekas att en anställning hos revisionsklienten inte behöver rubba revisorns oberoende om anställningen ligger några år tillbaka eller har avsett en befattning utan anknytning till det revisionen avser.

5.2.3 Partsställning

Vid partsställning kan förtroendet rubbas på grund av att revisorn i annat sammanhang uppträder, eller har uppträtt, till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk fråga. (Regler om revisorer och revision, FAR 2002). Hot föreligger först om revisorn haft i uppdrag att tala i klientens sak. Det är inte partsställningshot om revisorn enbart vidarebefordrar uppgifter, exempelvis deklaration till skattemyndigheten. (SRS, vägledning för revisorer, 2002) Figur 5 visar de olika karaktärerna som partsställningsrelationer kan ha.



Figur 5 Delanalys av revisorns relationer - Partsställning

5.2.3.1 Starka eller svaga relationer

Styrkan i en relation beror enligt Granovetter (1973) på en kombination av mängden tid, emotionell intensitet, intimitet, kommunikation och de ömsesidiga förutsättningarna som en relation karaktäriseras av. Svaga relationer karaktäriseras av svaga band, dessa band existerar bland annat mellan affärsbekanta, kollegor, och grannar (Marsden & Campbell, 1984). Utifrån dessa teorier kan en ny klient ses som en svag relation, och en välkänd klient som revisorn har haft under en längre tid kan antingen ses som en stark eller en svag relation. Denna relation kan ses som en stark relation på grund av att mer tid och kommunikation har förekommit mellan revisorn och den klient de har haft under en längre tid, å andra sidan kan det vara en svag relation då det är en affärsbekant. Aktörernas svar tyder dock på att klienten de har haft under en längre tid är en svag relation. Detta visar sig genom hur aktörerna skulle ha agerat om deras klient vill ha hjälp med en skatteprocess. Samtliga aktörer skulle hantera situationen på samma sätt, de skulle hjälpa klienten och eventuellt be om råd av skattejurister.

5.2.3.2 Professionella eller icke professionella

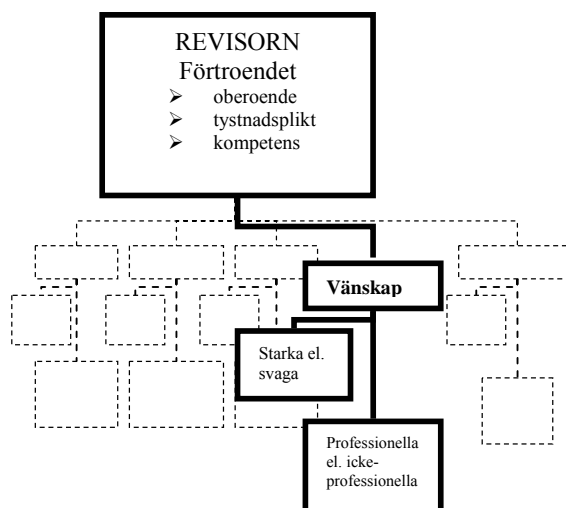
I sitt yrkesutförande utför revisorn uppdrag i revisionsbyråns namn, vilket medför att deras förmåga och styrka stärks. Det leder till en uppdelning mellan handling och känslor. Den mänskliga sidan måste dock tas med i beräkningen trots att många organisationers strategier går ut på att minimera den mänskliga sidan för att öka kontrollen och förutsägbarheten i verksamheten. (Engdahl, 2001) Ett exempel på en sådan situation där det sker en uppdelning mellan revisorns handlande och dennes känslor, är när revisorn reviderar två bolag som ska göra en affär med varandra. Ett av bolagen är i obestånd, och det andra bolaget är inte medveten om detta, detta har

revisorn information om. Här är samtliga aktörer överens om att tystnadsplikten är viktig att hålla fast vid. Detta stämmer väl överens med teorin som tar upp att tystnadsplikten är en viktig del i revisorsyrket, det får därför inte förekomma något som helst tvivel att uppgifterna som revisorn erhåller förs vidare. En sådan misstanke skulle kunna leda till att revisorn inte får tillgång till nödvändiga upplysningar för att kunna sköta sitt arbete på ett bra sätt. (FARs revisionsbok 2002) I denna situation känner aktörerna ett ansvar för bägge bolagen, men skulle ändå agera något olika. Revisorerna på de större revisionsbyråerna skulle försöka få det ”ovetande bolaget” att göra en extra kontroll på bolaget de ska göra en affär med. Detta utan att för den sakens skull äventyra tystnadsplikten. Person B skulle försöka vänta in i det längsta med det ”ovetandes bolagets” bokslut, och person D skulle agera utifrån hans roll som revisor i de båda bolagen. Här är det viktigt att revisorn inte har en icke professionell relation till någon av de involverade klienterna, detta skulle kunna medföra att revisorns känslor har övertaget över hans handlingar som professionell revisor.

En annan situation där det sker en uppdelning mellan revisorns handlande och dennes känslor, är om en klient skulle be om hjälp i deklarationen med ett större tveksamt avdrag. Här är revisorerna inte eniga om hur de skulle agera. Revisorerna A och B skulle hjälpa sin klient såvida det inte är uppenbart att avdraget inte godkänns av skattemyndigheten. Revisor C är mer tveksam och skulle endast hjälpa klienten med detta avdrag om det gällde exempelvis en svårtolkad specialregel. Revisor D skulle inte hjälpa sin klient med detta avdrag, D menar att då revisorn utför ett bolags deklarationer eller privata deklarationer till revisionsklienten tummar revisorn på oberoendet. Här finns en överensstämmelse mellan Revisor A och B, och teorin.

5.2.4 Vänskap

Vänskap kan rubba revisorns oberoende om det uppstår nära personliga relationer mellan revisorn och någon person i revisionsklientens ledning. Även nära anhöriga personer såsom make, maka, bror och syster är nära och personliga relationer. Affärsmässiga eller sociala kontakter som inte innefattar nära personliga relationer innebär inte att hot kan anses föreligga. (SRS, vägledning för revisorer, 2002) Denna relation och dess karaktärer visas i figur 6.



Figur 6 Delanalys av revisorns relationer - Vänskap

5.2.4.1 Starka eller svaga relationer

Gummesson (2002) anser att vissa relationer blir mycket personliga, särskilt om revisorn och klienten träffas ofta och kanske umgås privat. I starka relationer kan parterna både påverkas av varandra och ta efter varandras beteenden (Barabasi & Bonabeau, 2003). Nära vänner och släktingar betraktas som starka relationer. Svaga relationer karaktäriseras av svaga band, dessa band existerar bland annat mellan bekanta, kollegor och avlägsna oberoendet är alla aktörer överens om. Detta stämmer överens med FARs rekommendationer som påpekar att starka och nära relationer kan vara ett hot mot revisorns oberoende, då revisorn kan bli för välvilligt inställd till

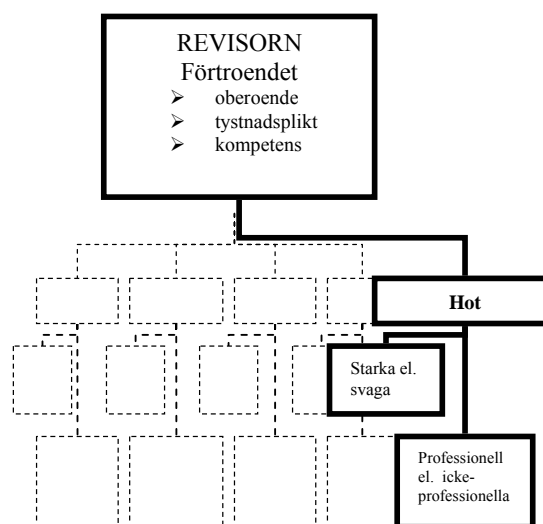
klienten. Om klienten skulle vara en bror eller syster åt revisorn skulle ingen av aktörerna ta på sig uppdraget, vilket stämmer helt överens med teorin. Däremot är aktörerna oense var gränser går för en stark relation, det vill säga om en god vän är en stark eller svag relation och om en sådan relation påverkar revisorernas oberoende. Revisorerna på de större byråerna skulle revidera ett bolag om klienten var en god vän, detta skulle inte revisorerna på de mindre bolagen göra. Samtliga intervjuade revisorer anser att en svag relation, som en relation till en avlägsen studiekamrat inte påverkar dem som revisor. Aktörerna menar att oberoendet inte är i fara om revisorn tar på sig ett uppdrag där klienten är en avlägsen studiekamrat.

5.2.4.2 Professionella eller icke professionella relationer

Icke professionella relationer är ett komplement till professionella relationer. Utbyte av information kan tänkas äga rum i bastun eller under en segling, och parterna litar på varandra. Vissa formella aspekter måste emellertid beaktas, till exempel hur stor öppenhet revisorn är skyldig att visa gentemot klienten. (Gummesson, 2002) Revisorns oberoende kan hotas när det uppstår icke professionella relationer mellan revisorn och klienten. Sådana situationer kan leda till revisorn inte blir tillräckligt kritisk till en klients påstående eller uppgifter, och accepterar en klients synpunkter på grund av deras relation. (Glazer & Jaenicke, 2002) En sådan icke professionell relation mellan revisorn och dennes klient kan uppstå om revisorns dotter och klientens son inleder ett förhållande. Detta är känsligt anser aktörerna och de påpekar att i en sådan situation beror det på hur förhållandet utvecklas, och hur allvarligt relationen blir. Utvecklas förhållandet till en lång och seriös relation anser alla aktörer att oberoendet kan hotas, i en sådan situation skulle de avsäga sig uppdraget. Alla intervjuade revisorer är överens om att det är viktigt med en bra relation till sin klient, det går bra någon enstaka gång att bli exempelvis utbjuden på lunch av klienten. Händer det allt för ofta bör revisorn se upp, vänskapsbandet får inte blir för starkt. Vidare påpekar aktörerna att revisorn vet i ryggmärgen vad de får göra och inte göra. Och att det flesta kan hantera sin yrkesroll utan att äventyra den.

5.2.5 Hot

Hot definieras som en varning om möjlig obehaglig följd. Exempelvis om klienten utsätter revisorn för hot om denne inte handlar på önskat sätt. (Hot, 2001) Analysmodellen definierar hot som påtryckningar från revisionsklient eller annan riktade mot revisorn som är utformat på sådant sätt att de är ägnade att inge revisorn obehag. Vanligt ifrågasättande av revisorns arbete räknas inte som skrämself. (SRS, vägledning för revisorer, 2002) En hotrelation kan uppstå mellan klient och revisor. dessa kan ha olika karaktärer, vilket visas av figur 7.



Figur 7 Delanalys av revisorns relationer - Hot

5.2.5.1 Starka eller svaga relationer

Styrkan i ett nära samarbete mellan revisorn och klienten anges ofta vara just förtroende, att de kan lita på varandra (Gummesson, 2002). I och med att en hotsituation uppstår kan förtroendet mellan revisorn och klienten försvinna. Detta visas främst genom att de aktörer som har varit med om en hotsituation avsåde sig uppdraget omedelbart. Även de aktörer som inte hade varit med om en sådan situation, skulle förmodligen avsäga sig uppdraget om en hotsituation skulle uppstå. Då sättet att agera på är självklart för revisorerna, är det lätt att dra slutsatser om denna situation. Det vill säga, hot är något de intervjuade revisorerna inte accepterar.

5.2.5.2 Professionella eller icke professionella relationer

Inflytande kan både vara förmågan att få saker gjorda, och att hindra andra från att göra saker. Ju mer beroende en revisionsbyrå är av en viss klient desto större krav kan klienten ställa på revisionsbyrån. (Ahrne & Hedström, 1999) Makt och inflytande är något som i varierande grad finns i de flesta sociala relationer. Respektive parts inflytande grundas i motpartens beroende. (Borell & Johansson, 1996) Detta märks tydligt när revisorn blir utsatt för hot, en sådan situation uppkommer främst när klienten är i obestånd och är beroende av revisorn. Två av aktörerna har varit med om en sådan situation, och båda avsåde sig uppdraget omedelbart. På detta sätt kommenterar Person D hotsituationer:

”Visst är det ovanligt att hotsituationer förekommer men det händer. Det handlar oftast om bolag som är i obestånd. Då en persons ekonomi är hotad, agerar de inte på ett korrekt sätt och deras sämsta sidor kommer fram, och det får revisorn leva med”

6 SLUTSATS, DISKUSSION OCH FÖRSLAG TILL FORTSATTAS STUDIER

I detta avsnitt sammanfattar och diskuterar vi resultaten vi fått fram i arbetet och sammankopplar dessa med syftet. Slutligen tar vi upp förslag på fortsatta studier på området.

6.1 Slutsats och diskussion

Syftet med vår uppsats var att utifrån ett relationsperspektiv beskriva och jämföra hur revisorerna kan hantera oberoendefrågan. Då vi i vår uppsats inte intervjuat alla revisorer i Sverige kan våra slutsatser inte betraktas som allt för generella.

De intervjuade revisorerna definierade oberoendet olika men innebörden är i princip densamma, det vill säga revisorn ska agera opartiskt och självständigt. Vi blev överraskade då revisorernas definitioner av oberoende skilde sig åt. Alla intervjuade revisorer nämnde inte vad som står i revisorslagen om oberoende, nämligen att revisorn ska agera opartiskt och självständigt. Samtliga revisorer tycker dock inte att det är något problem att hantera oberoendet och de anser sig vara oberoende. De hypotetiska frågorna visar på att revisorerna sätter stor vikt vid att agera oberoende och oftast lyckas de med detta. Det finns dock situationer då de lyckas mindre bra. Ett exempel på en sådan situation är då revisorn reviderar två bolag som ska göra en affär med varandra och det ena bolaget är i obestånd och det andra bolaget vet inte om detta. Detta är revisorn medveten om. Svaren vi fick från de intervjuade revisorerna är att de till exempel skulle försöka få det ”ovetande bolaget” att göra en extra kontroll på bolaget som de ska göra en affär med. Frågan vi då ställer oss, ser revisorerna verkligen till bägge företagens bästa i denna situation? Är revisorerna helt oberoende när de hanterar situationen på ett sådant sätt? Detta kan visa på att en människa inte kan vara helt oberoende, inte ens en revisor!

Precis som oberoendet är tystnadsplikten en viktig del i revisorsyrket. Det finns inga tveksamheter bland de intervjuade revisorernas åsikter om tystnadsplikten, den är oerhört viktig och får absolut inte brytas. Detta för att klientens förtroende för revisorn inte ska skadas.

Oberoende handlar bland annat om att hantera relationer. De intervjuade revisorerna tycker att det inte är något problem att hantera relationerna och oberoendet, men de agerar ändå olika i olika situationer. Om kompetens kan underlätta för revisorerna att hantera relationer, går åsikterna isär om. Detta trots att många revisorer i dag, bland andra Langsted (1999) menar att revisorns kompetens är en av två nyckelord vilka revisorsyrket bygger på. Slutsatsen vi kan dra, är att kompetensen är en viktig egenskap hos revisorn men att revisorns relationer och oberoende kan säkerställas med hjälp av hög kompetens håller inte alla intervjuade revisorer med om.

Revisorns olika relationer kan påverka dennes oberoende på olika sätt. Hur revisorerna hanterar professionella och icke professionella relationer respektive starka och svaga relationer varierar. De intervjuade revisorerna är eniga om att en nära och stark relation som till en make, maka, bror eller syster är en relation som skadar deras oberoende. Detta stämmer överens med ABL och även FARs etikregler där det påpekas att nära relationer kan hota revisorns oberoende. Dock är aktörerna oense om var gränsen går för en stark relation. Enligt Granovetter (1973) är en god vän en stark och nära relation vilket skulle enligt FAR vara ett hot mot revisorns oberoende. Det mesta talar för att det

SLUTSATS, DISKUSSION OCH FÖRSLAG TILL FORTSATTAS STUDIER

finns en viss skillnad mellan hur revisorerna agerar på en stor respektive liten revisionsbyrå. En rimlig slutsats vi skulle kunna dra är att revisorerna vid de större revisionsbyråerna inte låter sig påverkas i samma grad som de mindre revisionsbyråerna av professionella relationer eller av nära och starka relationer. Revisorerna vid de större revisionsbyråerna skulle exempelvis fortsätta att revidera en klient, om klienten köper fastigheten där byrån hyr sina lokaler. De skulle även revidera ett bolag om klienten är en god vän eller om en god vän valdes in i klientens styrelse. De påpekar dock att de skulle vidta motåtgärder om situationen skulle bli känslig. Revisorerna på de mindre byråerna skulle inte ta på sig dessa uppdrag. En svag relation som till en avlägsen studiekamrat anser alla aktörer att en sådan relation inte skulle äventyra revisorns oberoende på något sätt.

Vi fann att hur revisorerna tolkar och hanterar oberoendet och relationerna är olika mellan revisorerna. En rimlig slutsats vi kan dra är att hur revisorer tolkar analysmodellen spelar en stor roll på hur revisorerna agerar i olika situationer och vilka relationer de anser sig kunna vara i. Detta tyder på att revisorns personlighet har betydelse. Ett tydligt exempel på detta är hur de hanterar situationen när klienten vill ha hjälp med ett större tveksamt avdrag i deklARATIONEN. Här påpekar bland annat en revisor att i en sådan situation ”trampar revisorn igenom sitt oberoende”, medan andra revisorer anser att detta tillhör revisorns vardagssysslor.

Få yrkesutövare har lika stränga krav som behöriga revisorer. Skulle en revisor hantera sin yrkesroll på ett felaktigt sätt, även om det vore av misstag, skulle det få omfattande följder för revisorn. Om inte revisorerna kan hantera oberoendet på ett korrekt sätt ger deras underskrift av årsredovisningen inte den trovärdighet som den är avsedd att göra, vilket kan leda till att revisorns insats blir meningslös. De intervjuade revisorerna har poängterat att ingen av de skulle låta relationerna till sina klienter äventyra deras yrkesroll som revisor. Revisorerna anser att en relation inte är värd den uppoffringen, de tror inte heller att klienten kräver att de ska sätta hela sin yrkesroll på spel för deras skull. Samtliga intervjuade revisorer anser att de skulle förlora betydligt mycket mer på att äventyra sin yrkesroll genom för nära relationer till sin klient än vad de skulle vinna på det.

6.2 Förslag på fortsatta studier

Revisorns oberoende är ett stort område som ofta diskuteras och det finns många problemområden som kan vara intressanta att undersöka. Under uppsatsarbetets gång har ytterligare frågeställningar för framtiden dykt upp. Det skulle vara av stort intresse att undersöka om det finns en skillnad hur kvinnliga och manliga revisorer hanterar oberoendefrågan. Vidare skulle det vara intressant att undersöka om erfarenhet har någon inverkan på revisorers sätt att hantera oberoendet, det vill säga uppfattar revisorer med kort erfarenhet oberoendet på ett annat sätt? Analysmodellen är en relativt ny modell för att säkerställa revisorns oberoende. Under arbetets gång har det kommit fram att vissa revisorer inte anser att analysmodellen är tillämplig på mindre företag, det skulle därför vara av intresse att titta närmare på den problematiken. Då analysmodellen är en tämligen ny modell skulle det även vara intressant att undersöka huruvida revisorers avsägande och avböjande av uppdrag ökar eller minskar vid användandet av analysmodellen.

KÄLLFÖRTECKNING

- Ahrne, G., Hedström, P. (1999). *Organisationer och samhälle*. Lund: Studentlitteratur.
- Arbnor, I., Bjerke, B. (1994). *Företagsekonomisk metodlära*. Lund: Studentlitteratur.
- Artsberg, K. (2003). *Redovisningsteori*. Arbetsmanus
- Barabasi, A., Bonabeau, E. (2003). Scale-Free Networks. *Scientific American*, 288, 60-70.
- Borell, K., Johansson, R. (1996). *Samhället som nätverk*. Lund: Studentlitteratur.
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm: Nerenius & Santérus Förlag AB.
- Denscombe, M. (2000). *Forskningshandboken*. Lund: Studentlitteratur.
- Engdahl, O. (2001). *Modern sociologisk teori*. Lund: Studentlitteratur.
- Ejvegård, R. (2003). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- FAR (2000). *FARs Revisionsbok*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR (2002). *FARs Revisionsbok*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR (2002). *FARs samlingsvolym*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FAR (2002). *FARs Regler om revisorer och revision*.
- FAR (2003). Available: <http://www.far.se> [2003, maj 6].
- Flodhammar, Å., Bäckman, B., Lundgren, S., Nielsen, T. (1991) *Industriell marknadsföring*. Malmö: Liber Ekonomi.
- Glazer, A., Jaenicke, H. (2002). A Pathologi of the Independence Standards Board's Conceptual Framework Project. *American Accounting Association*, 16, 329-352.
- Granovetter, M. (1973). The strenght of weak ties. *American Journal of Sociology*, 78, 1360-1380.
- Gummesson, E. (2002). *Relationsmarknadsföring: Från 4 P till 30 R*. Malmö: Liber Ekonomi.
- Holmquist, B. (2001). Revisorn, oberoendet & analysmodellen. *Balans*, 10, 20-32.
- Hot. (2001). I *Svensk ordbok och Svensk uppslagsbok*, (s 437) Stockholm: Norstedts.
- Langsted, L. (1999). Revisorns kompetens och oberoende. *Balans*, 2, 22-29.
- Markland, B. (2002). EU-rekommendation om revisorer äntligen klar – sista ändringarna inspirerade av Enron-affären. *Balans*, 6-7, 47-48.

Marsden, P., Campbell, K. (1984). Measuring Tie Strenght. *Social Forces* 63 (2), 482-501.

Moberg, K.(1986). *Bolagsrevision*. Stockholm: Norstedts.

Nilsson, N. (2001). *Organisation och ledarskap – styr rätt i en ny tid*. Malmö: Liber Ekonomi.

Papakyriazis, N., Boudourides, M. (2001). Electronic Weak Ties in Network Organisations. Available: <http://www.math.upatras.gr/~mboudour/articles/ewt1.pdf> [2003, maj 6].

Patel, R., Davidsson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur.

SRS (2002). *Vägledning för revisorer – Analysmodellen*. Stockholm: SRS Service AB.

Bilaga 1

Intervjuguide

Namn:

Företag:

Ålder:

Antal år i företaget:

Antal år som revisor:

Utbildning:

Ställning inom företaget:

Nuvarande arbetsuppgifter:

Övergripande frågor:

- Hur ser Du på oberoendet?
- Hur ser Du på analysmodellen, är det ett bra verktyg för att säkerställa om revisorn är oberoende?
- Revisorns förtroende bygger på två grundkrav; oberoende och tystnadsplikt, men det har också diskuterats mycket om ett tredje grundkrav nämligen kompetens. Anser Du att en revisors kompetens kan hjälpa denne att hantera oberoendet, och att identifiera vilka relationer denne befinner sig i?

- Ordet oberoende används inte längre av FAR för de anser att det ordet kan ge falska förhoppningar då ingen människa inte kan vara helt oberoende, revisorer har många olika relationer till omvärlden och analysmodellen bygger på dessa olika relationer. Det har ju diskuterats en del kring de orimligheter som faktiskt analysmodellen innebär. Som exempel har det många gånger påpekats att revisorn på den lilla orten kan närmast bli asocial då han inte kan ha en relation med sina grannar utan att det framstår som ett beroendeförhållande, vad anser du om de relationer en revisor har till kunder, hur kan de påverka oberoendet?

Utgångspunkt Analysmodellen:

Egenintresse:

1. Hur agerar Du om Din klient vill köpa en fastighet som Din fru/man äger?
2. Hur agerar Du om Du har en mindre del aktier i ett bolag som Du nu ska revidera?
3. Hur gör Du om Din fru/man har en större del aktier i det bolag som Du nu ska revidera?
4. Om klienten köper fastigheten där byrån har sina lokaler kan Ni då fortsätta med ert uppdrag åt klienten?
5. Fortsätter Du att revidera bolaget där Din klient deltar i ett projekt där projektledaren är:
 - En god vän?
 - En avlägsen studiekamrat?

Självgranskning:

6. Hur gör Du om Du har haft en tidigare anställning hos företaget som Du nu ska revidera?
7. Kan Du fortsätta att revidera ett bolag där följande personer väljs in i bolagets ledning?
 - Din man/fru?
 - En god vän?
 - En avlägsen studiekamrat?

Partsställning:

8. Hur agerar Du om två bolag som Du reviderar ska göra affärer med varandra och det ena bolaget är i obestånd, och det andra bolaget vet inte om detta men detta är Du medveten om. Hur agerar Du då?
9. Hur gör Du om Din klient ber Dig om hjälp med deklarationen för ett något större tveksamt avdrag?

10. Hjälper Du en klient med råd i en skatteprocess om klienten är:

- En ny klient?
- En välkänd klient, som Du har haft under många år?

Vänskap:

11. Om Din 18-åriga dotter blev tillsammans med Din klients son, hur gör Du då?

12. Hur agerar Du om Din klient börjar bjuda ut Dig på luncher oftare än vid revisionstillfällen eller bjuder Dig på en skotersafari till fjällen?

13. Tar Du på dig ett uppdrag om klienten är;

- En god vän?
- Din bror eller syster?
- En avlägsen studiekamrat?

Hot:

14. Har Du varit med om en hotsituation någon gång, och hur reagerade Du då?