ADAM DIAMANT

REVISORS OBEROENDE

OM DEN SVENSKA OBEROENDEREGLERINGENS UTVECKLING, DESS FUNKTION OCH KONSTRUKTION

EJ HEMLÅN

97

SKRIFTER FRÅN JURIDISKA FAKULTETEN I UPPSALA

IUSTUS FÖRLAG

JURIDISKA BIBLIOTEKET
VID UPPSALA UNIVERSITET

650

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

• Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format

• Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

• Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f43e7

SKRIFTER FRÅN
JURIDISKA FAKULTETEN I UPPSALA

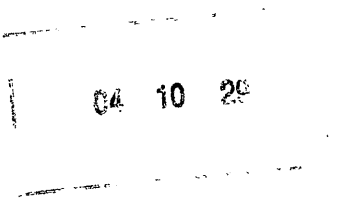
97

Redaktör: Nils Jareborg

Revisors oberoende

Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion

Adam Diamant



IUSTUS FÖRLAG

Abstract

Diamant, A. 2004. Revisors oberoende – Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion. Auditor's Independence – The legislative development, function and construction of the Swedish regulations on independence, Iustus förlag, 434 pp. Uppsala 2004.

The main purpose of this study is to examine the Swedish regulations concerning auditors' independence. In the study three questions are analysed. The first question concerns the function of the independence requirements. The basic thesis is that the regulations on independence are a part of the system securing the quality of the statutory auditors' work. Therefore, it can be presumed that the purpose of the independence requirements is to secure the function of the audit requirements. Thus, by examining the function of the statutory audit, the purpose of the independence requirements can be established.

The second question is what different kinds of threats to the auditors' independence that may typically occur. The study is based on the conclusions concerning the purpose of the independence requirements. Two main categories of threats are identified. The first one occurs when the auditor has a too close relationship with the audit client or someone else who has a direct economical interest in the auditor's work when performing the audit. The second type of threat is general in the meaning that the threat is related to the good reputation of the audit profession. The purpose of the study is to establish a basis for regulating the auditor's independence.

The last question to be answered is how the Swedish regulations concerning auditors' independence are constructed. In this part of the study the regulations on independence of the 2001 Swedish Auditors Act (revisorslagen) are examined. Special attention will be paid to the so called self-review threat.

Adam Diamant, Juridiska institutionen, Uppsala universitet, Box 512, SE-751 20 UPPSALA

© Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala 2004
ISSN 0282-2040
ISBN 91-7678-574-2
Omslag: IdéoLuck AB
Sättning: Harnäs Text & Grafisk Form
Tryck: Elanders Infologistics Väst AB, Göteborg 2004
Förlagets adress: Östra Ågatan 9, 753 22 Uppsala
Tfn: 018-65 03 30, fax: 018-69 30 99
Webbadress: www.iustus.se, e-post: kundtjanst@iustus.se

Förord

Att författa en avhandling är till synes ett enmansprojekt. Även om det naturligtvis är jag som bär det fullständiga ansvaret för innehållet i denna bok så är det ett flertal personer som präglat det nu föreliggande resultatet.

Främst bland dessa vill jag tacka min handledare Claes Norberg och framhålla hans förtjänstfulla insatser. Det var han som ledde in mig på denna bana genom att en vårdag i förra årtusendets slut berätta om något som hette Corporate Governance. Eftersom det för mig inte stod det minsta klart vad han menade inleddes det projekt som här avrapporteras. Claes har under hela den tid projektet pågått med sin entusiasm utgjort en väsentlig förutsättning för dess resultat. Han har genom att granska otaliga koncept, utkast, förslag till manus och diskussionspromemorior, och genom att alltid vara beredd att diskutera dem, stimulerat mig att nå dithän att detta förord kan skrivas. Tack Claes.

Vidare vill jag särskilt betona det bistånd jag erhållit från Per Thorell. Han har, inte minst genom det forskningsklimat som han tillskapade som professor i ämnet företagsrätt, genom en blandning av intellektuell och social fortbildning, gjort tillvaron på Juridicum minnesvärd. Han har även, tillsammans med Claes, varit mig behjälplig med att skapa de kontakter som jag behövt för avhandlingsprojektets genomförande samt haft vänligheten att läsa och kommentera mitt alster. Ett stort tack även till dig Per.

Ett stort tack går till min familj. Maria har genom praktiska insatser och muntra tillrop, och Erik genom att få mig att tänka på annat än avhandlingsarbete, i väsentlig mån bidragit till att detta arbete nu kunnat avslutas.

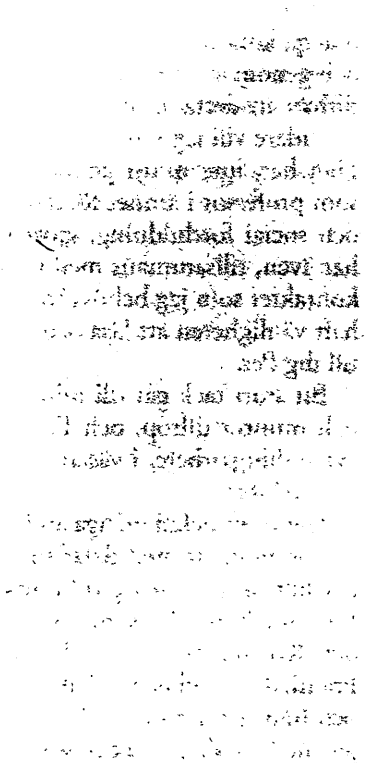
Det finns också många andra till vilka jag står i tacksamhetsskuld. Alla har de bidragit med delar till den helhet som denna avhandling utgör. Särskilt tack riktar jag till mina kollegor och vänner. Thomas Bull, Olle Lundin, Nils Mattson, Annika Melin, Mikael Möller, Daniel Stattin och Kristina Ståhl har alla bidragit med synpunkter på mitt material. Framhållas skall också den hjälp jag har fått både från Revisorsnämnden och från revisionsbranschen med material m.m. Leif Kullberg har bidragit med datakapacitet nog för denna avhandling och kanske någon till.

Leena Collins har språkgranskat den engelska sammanfattningen. För en trevlig arbetsmiljö vill jag tacka den företagsrättsliga gruppen, grottfolket samt korridorsvännerna på S:t Per och Gamla torget.

Doktorandtiden har finansierats med en doktorandtjänst vid Juridiska institutionen i Uppsala. Tryckbidrag har erhållits både från institutionen och från Emil Heijnes stiftelse.

Uppsala i juli 2004

Adam Diamant



Innehållsförteckning

Förkortningar 15

DEL I 17

1 Inledning 19

1.1 Om avhandlingsämnet 19

1.2 Om forskningsuppgiften 21

1.2.1 Om avhandlingens inriktning och syften 21

1.2.2 Avgränsningar 22

1.3 Om metod och material 23

1.3.1 Allmänt 23

1.3.2 Särskilt om RN:s praxis som rättskälla 25

1.3.3 Användning av internationell och utländsk rätt 26

1.4 Disposition 29

1.5 Något om begreppsbildningen och vissa språkliga frågor 29

1.5.1 Något om begreppsbildningen 29

1.5.1.1 Om oberoendebegreppet 29

1.5.1.2 Om begreppet yrkesetik 31

1.5.2 Vissa språkliga frågor 32

2 Revisorsrollens framväxt samt utvecklingen av regleringen av revisorernas verksamhet 33

2.1 Inledning 33

2.2 Revisorsyrkets tidiga framväxt 33

2.3 Framväxten av legala krav på revision, revisorns verksamhet och oberoende i Sverige 34

2.4 Konklusioner 41

3 Normbildningen rörande revisorers verksamhet 42
3.1 Inledning 42
3.2 Om grunderna i normbildningens struktur 43
3.3 Vilken betydelse har den internationella regelbildningen för uttolkningen av svensk rätt? 44
3.3.1 EG:s revisorsreglering 44
3.3.2 De internationella branschorganisationernas regelverk 49
3.4 De legala kraven på revisorers verksamhet 52
3.5 Den goda revisorsseden 54
3.5.1 Den goda revisorsseden som rättslig och yrkesetisk standard 54
3.5.2 Formerna för fastställandet av innehållet i god revisorssed 56
3.5.3 Utvecklingen av god revisorssed genom RN:s och revisionsbranschens försorg 58
3.5.3.1 Inledning 58
3.5.3.2 Det enligt RF delegeringsbara området 58
3.5.3.3 Utvecklingen av god revisorssed inom ramen för RN:s verksamhet 60
3.5.3.4 Utvecklingen av god revisorssed genom revisorernas egen normbildning 68
3.5.4 Den goda revisorssedens omfattning i förhållande till revisorers samlade verksamhet 71
3.5.5 Konklusioner 72

DEL II 75

4 Om revisionens funktion och revisionsbegreppet 77
4.1 Inledning 77
4.2 Revisionens funktion 79
4.2.1 Principal agent-teorin 79
4.2.2 Revisionens funktion i den svenska regleringsmiljön 83
4.3 Revisionsbegreppet 85
4.3.1 Utgångspunkter för undersökningen 85
4.3.2 Partsförhållanden som medför ett kommunikationsbehov 88
4.3.2.1 Teoretiska utgångspunkter 88

4.3.2.2 Kommunikationskravet i förhållande till svensk rätt 91

4.3.3 Revisionens intressenter 100
4.3.3.1 Inledning 100
4.3.3.2 Utgångspunkter för fastställandet av intressentkretsens sammansättning 101
4.3.3.3 Revisionens intressenter i den svenska regleringsmiljön 110
4.3.3.4 Revisorn som syssloman 112
4.3.3.5 Är ett aktiebolags styrelseledamöter och VD intressenter? 114
4.3.3.6 Aktieägarkollektivet som intressent 119
4.3.3.7 Revisionens indirekta intressenter – gränsdragningen mellan olika grupper av indirekta intressenter 121
4.3.3.8 Enskilda aktieägare och presumtiva aktieägare som intressenter 129
4.3.3.9 Borgenärer och presumtiva borgenärer som intressenter 132
4.3.3.10 Konklusioner 135

4.3.4 Granskningen skall ske utifrån ett känt regelverk 137
4.3.4.1 Teoretiska utgångspunkter 137
4.3.4.2 Kravet på förutsebarhet i den svenska regleringsmiljön 139

4.3.5 Det offentliga auktorisations- och registreringssystemets funktion 143

4.4 Begreppet revisionsverksamhet 145
4.4.1 Inledning 145

4.4.2 RevL:s definition av begreppet revisionsverksamhet 146

4.4.3 Revisorns lagstadgade uppgifter 148
4.4.3.1 Lagstadgad revision 148
4.4.3.2 Tilläggsuppdrag till de lagstadgade uppgifterna 149
4.4.3.3 Frivillig tilläggsinformation i det granskade materialet 151
4.4.3.4 Revisionsrådgivning 156

4.4.4 Revisionsverksamhetsbegreppet i andra fall än lagstadgad revision och med denna sammanhängande tilläggsuppdrag 158

5 Om revisorers oberoende samt typfall av oberoendehot 162
5.1 Inledning 162
5.2 Närmare om oberoendekravets innebörd 163
5.3 Utgångspunkter för regleringen av revisorns oberoende 165
5.3.1 Regleringsaspekter kopplade till oberoendekravens två sidor 165
5.3.2 Oberoenderegleringens syften och funktion 167
5.3.2.1 Närmare om regleringens syften 167
5.3.2.2 Om oberoenderegleringens funktion 168
5.4 En förklaringsmodell för regleringen av revisorns oberoende 172
5.4.1 Inledning 172
5.4.2 Principal agent-teorin 172
5.4.3 Den ekonomiska incitamentsmodellen 173
5.5 Typfall av hot mot revisorns oberoende 180
5.5.1 Inledning 180
5.5.2 Utgångspunkter för fastställandet av typfallen av hot mot revisorns oberoende 181
5.5.3 Revisorns oberoende i revisionsverksamheten 187
5.5.3.1 Direkta oberoendehot 187
5.5.3.2 Särskilt om fristående rådgivningsuppdrag åt revisionsklient 194
5.5.4 Revisorns relation till externa intressen 196
5.5.5 Generellt oberoendehotande verksamheter 200
5.5.6 Avslutande anmärkningar 202

DEL III 207

6 Om oberoenderegleringen 209
6.1 Inledning 209
6.1.1 Om avhandlingens tredje del 209
6.1.2 Undersökningsföremålet för detta kapitel 211
6.2 Internationell utblick 211
6.2.1 Inledning 211
6.2.2 EG:s rekommendation om revisors oberoende 211
6.2.3 Internationella normer på branschnivå 216
6.2.3.1 FEE – Oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision 216
6.2.3.2 IFAC – Code of Ethics for Professional Accountants 219
6.2.4 Utländsk rätt 223

6.2.4.1 Danmark 223
6.2.4.2 Norge 228
6.2.4.3 USA – SEC:s oberoenderegler efter Sarbanes-Oxley Act 231
6.2.5 Slutsatser rörande regleringsmetoder i den internationella studien 238
6.3 Den svenska oberoenderegleringen 241
6.3.1 Oberoenderegleringens konstruktion 241
6.3.1.1 Associationsrättsliga respektive yrkesetiska krav på revisorns oberoende 241
6.3.1.2 Sambandet mellan ABL:s jävsbestämmelser och RevL:s yrkesetiska krav på oberoende 242
6.3.2 RevL:s struktur 244
6.3.3 En modell för revisorns prövning av oberoendet 250
6.3.4 Några särskilda frågor vid tolkningen av RevL:s oberoenderegler 251
6.3.4.1 Inledning 251
6.3.4.2 Betydelsen av praxis meddelad med stöd av 1995 års RevL vid tillämpningen av RevL:s oberoenderegler 252
6.3.4.3 Betydelsen av RN:s upphävda föreskrifter RNFS 1997:1 vid tillämpningen av RevL:s oberoenderegler 261
6.4 Den svenska analysmodellen 264
6.4.1 Kort om analysmodellens konstruktion 264
6.4.2 Analysmodellens tillämpningsområde 266
6.4.2.1 Gränserna för analysmodellens tillämplighet – gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet 266
6.4.2.2 Interna respektive externa granskningsuppdrag 266
6.4.2.3 Gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och övrig verksamhet 267
6.4.2.4 Närmare om gränsen mellan revisions- rådgivning och fristående rådgivning 269
6.4.3 Analysmodellens presumtionsled 270
6.4.4 Analysmodellens presumtionsbrytande omständigheter 274
6.4.4.1 Bestämmelsens konstruktion 274
6.4.4.2 Oberoendehot som inte kan balanseras 278
6.4.4.3 Oberoendehot av mindre betydelse 289
6.4.4.4 Presumtionsgenombrott genom vidtagande av motåtgärder 291
6.5 Avslutande anmärkningar 294

7 **Självgranskningshotet** 296
7.1 Inledning 296
7.1.1 Bakgrund 296
7.1.2 Typfall av möjliga självgranskningshot 297
7.1.2.1 Huvudtypfall av självgranskningshot 297
7.1.2.2 Revisionell återgranskning som självgranskningshot 298
7.1.2.3 Fristående rådgivning som självgranskningshot 299
7.1.3 Undersökningsföremålet för detta kapitel 300
7.1.3.1 Övergripande frågeställningar 300
7.1.3.2 Bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot 301
7.1.3.3 Skatterådgivning som självgranskningshot 303
7.1.3.4 Rådgivning till tredje man som möjligt självgranskningshot 305
7.2 Internationell utblick 306
7.2.1 Inledning 306
7.2.2 EG:s rekommendation om revisors oberoende 306
7.2.3 Internationella normer på branschnivå 309
7.2.3.1 FEE – Oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision 309
7.2.3.2 IFAC – Code of Ethics for Professional Accountants 311
7.2.4 Utländsk rätt 314
7.2.4.1 Danmark 314
7.2.4.2 Norge 315
7.2.4.3 USA 316
7.3 Självgranskningsbestämmelsens konstruktion och syften 318
7.4 Rådgivningsinsatser som faller utanför självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde 320
7.4.1 Inledning 320
7.4.2 Distinktionen mellan revisionell återgranskning respektive granskning av tidigare lämnad fristående rådgivning 321
7.4.3 Revisionsrådgivningens överskjutande delar 323
7.4.4 Bokförings- respektive redovisningsinsatser som faller utanför självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde 324

7.4.4.1 Revisorns legala granskningsuppgifter 324
7.4.4.2 Tillåten rådgivning – revisionsrådgivning 327
7.4.5 Skatterådgivning som faller utanför självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde 331
7.4.5.1 Inledning 331
7.4.5.2 Revisorns legala granskningsuppgifter 332
7.4.5.3 Tillåten rådgivning – revisionsrådgivning 335

7.5 Betydelsen av sambandet mellan rådgivningsinsatsen och granskningsuppdraget för självgranskningsbestämmelsens tillämpning 337
7.5.1 Inledning 337
7.5.2 Betydelsen av rådgivningens kvalitet 337
7.5.3 Revisorns insatser vidtagna mot tredje man 339
7.5.3.1 Närmare om frågeställningen 339
7.5.3.2 Revisionsrådgivning lämnad till tredje man 340
7.5.3.3 Fristående rådgivning lämnad till tredje man 342

7.6 Undantag från självgranskningsbestämmelsens tillämpning på grund av presumtionsgenombrott 350
7.6.1 Allmänna utgångspunkter 350
7.6.2 Självgranskningshot som inte kan balanseras 350
7.6.3 Självgranskningshot av mindre betydelse 352
7.6.4 Särskilda motåtgärder som balanserar ett relevant självgranskningshot 357
7.6.5 Presumtionsgenombrott i fall av lämnad fristående rådgivning rörande revisionsklients bokföring respektive redovisning 364
7.6.5.1 Inledning 364
7.6.5.2 Begränsningar i utrymmet för presumtionsgenombrott 364
7.6.5.3 Presumtionsgenombrott vid råd av mindre betydelse 369
7.6.5.4 Presumtionsgenombrott genom vidtagande av motåtgärder 372
7.6.6 Presumtionsgenombrott i fall av lämnad fristående rådgivning rörande skatter och avgifter 373
7.6.6.1 Inledning 373
7.6.6.2 Begränsningar i utrymmet för presumtionsgenombrott 374

7.6.6.3 Presumtionsgenombrott vid råd av mindre betydelse 376
7.6.6.4 Presumtionsgenombrott på grund av motåtgärder 380
7.7 Avslutande anmärkningar 380

DEL IV 383

8 Utvärdering 385
8.1 Inledning 385
8.2 Den svenska oberoenderegleringens funktion 386
8.2.1 Med utgångspunkt i revisionens funktion 386
8.2.2 Med utgångspunkt i intressentkretsen 387
8.3 En förklaringsmodell för oberoenderegleringen samt typfall av oberoendehot 390
8.3.1 Ekonomiska incitament som förklaringsmodell för oberoenderegleringen 390
8.3.2 Typfall av oberoendehot 392
8.4 Den svenska regleringen av revisorers oberoende 395
8.4.1 RevL:s regelkonstruktion 395
8.4.2 Den svenska analysmodellen samt dess självgranskningsbestämmelse 398
8.4.2.1 Om analysmodellen 398
8.4.2.2 Analysmodellens självgranskningsbestämmelse 400
8.5 Oberoendereglernas utveckling i framtiden 403
8.5.1 Inledning 403
8.5.2 Oberoendereglernas materiella utveckling 403
8.5.3 Formerna för oberoendereglernas utveckling 405

9 Summary 408

Käll- och litteraturförteckning 417

Rättsfallsregister m.m. 428

Sakregister 431

Förkortningar

1995 års RevL	Lag (1995:528) om revisorer
AAPA	Association of Authorised Public Accountants
ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Auditing Practices Board
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
CAJEC	Chartered Accountants Joint Ethics Committee
CFR	Code of Federal Regulations
CLRSG	The Company Law Review Steering Group
Dir.	Direktiv
Ds	Departementsserie
EG	Europeiska Gemenskapen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer (fram till 2001)
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FI	Finansinspektionen
FRC	Financial Reporting Council
HD	Högsta domstolen
IAS	International Accounting Standards
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICAI	Institute of Chartered Accountants in Ireland
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ISA	International Standards on Auditing
ISB	Independence Standards Board
KFS	Kommerskollegiets författningssamling
LBR	Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer
NJA	Nytt juridiskt arkiv
NOU	Norges Offentlige Utredninger

Ot. prp.	Odelstingsproposisjon
Prop.	Regeringens proposition
RegR	Regeringsrätten
RevF	Förordning (1995:665) om revisorer
RevL	Revisorslag (2001:883)
RevU	Uttalande från FAR:s revisionskommitté
RF	Regeringsformen
RN	Revisorsnämnden
RNFS	Revisorsnämndens författningssamling
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
RS	Revisionsstandard i Sverige
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAOB	Svenska Akademiens Ordbok
SCB	Statistiska Centralbyrån
sec.	Section
SEC	Securities and Exchange Commission
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
SRS	Revisorsamfundet SRS
SRU	Standardiserade räkenskaps- och deklarations-uppgifter
VD	Verkställande direktör
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

DEL I

1 Inledning

1.1 Om avhandlingsämnet

Svenska aktiebolag och andra företag av större betydelse skall enligt lag vara föremål för en revisors granskning (revision). Revisorn skall inom ramen för sitt uppdrag granska företagets räkenskaper, dess förvaltning samt om ledningen även i övrigt följt de associationsrättsliga reglerna. Därtill kommer att revisorn har vissa tilläggsuppdrag som innebär att han skall granska transaktioner av större betydelse såsom t.ex. nyemissioner. Dessa olika granskningsåtgärder skall utmynna i uttalanden om det reviderade företaget och dess ledning har efterkommit de krav som ställs på verksamheten i detta och på de enskilda transaktionerna av större vikt.

Bestämmelserna om revision fyller en viktig associationsrättslig funktion. Genom att en sakkunnig person kontrollerar och uttalar sig om att företagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt och att dess ställning och resultat redovisas riktigt tillvaratas ett intresse som finns inte bara hos företagets ägare utan även hos dess borgenärer, anställda m.fl. Därtill kommer att ett stort antal andra (icke revisionspliktiga) associationer har valt att låta sina verksamheter vara föremål för revisorers granskning. *Syftet* med revisionen kan därmed sägas vara att *säkra tilltron* till den verksamhet som är föremål för granskningen.

En inte helt försumbar del av den debatt som förts rörande det svenska näringslivet har kommit att handla om hur man bäst kan använda revisionsinstitutet för att säkra tilltron till näringslivet. Revision i betydelsen lagstadgad granskning av en associations räkenskaper och förvaltning fyller således en viktig funktion inte bara associationsrättsligt utan även samhälleligt.[1]

I syfte att försäkra sig om att den granskning av företagen som skall ske håller en hög kvalitativ standard har de revisorer som skall utföra denna erhållit auktorisation respektive godkännande. Dessa revisorer har också genom offentlig reglering tilldelats ett statligt kontrollerat monopol på utförande av lagstadgad granskning av vissa associationer.

[1] Se t.ex. SOU 1995:44, s. 214 och prop. 1997/98:99, s. 133.

Revisionens tilltrosskapande funktion förutsätter således att revisorn är kunnig. Men detta är inte tillräckligt. En ytterligare förutsättning för att de utpekade intressena skall tillgodoses är att det skall gå att lita på att revisorn utför sina granskningsuppdrag utifrån de regler som styr revisionens genomförande. Litar inte avnämarna av revisorns rapportering på det av revisorn utförda arbetet kommer revisionens tilltrosskapande funktion att gå förlorad. Ett av de viktigaste sätten att säkra denna funktion är därför att den valde revisorn är och av omgivningen uppfattas som *oberoende*.

Kraven på att revisorn skall vara oberoende är således av central betydelse för att revisionens tilltrosskapande funktion skall kunna uppfyllas. Samtidigt kan inte kravet på oberoende drivas hur långt som helst. Det råder nämligen ett samspel mellan kraven på oberoende revision och den ekonomiska och sociala nyttan av att revisorn t.ex. ägnar sig åt annan verksamhet som exempelvis tillhandahållandet av rådgivningstjänster åt revisionsklient i kvalitetshöjande syfte. Därtill kommer att revisorn bedriver sin verksamhet som näringsverksamhet. Han måste därmed tillåtas att, inom de ramar som oberoendekraven sätter, kunna få ägna sig åt inkomstbringande verksamhet. Det finns därför ett behov av att utforma oberoendereglerna med beaktande av dessa samverkande faktorer.

Syftet med denna avhandling är att undersöka regleringen av revisorers oberoende. Valet av studieföremålet har gjorts av två skäl. Det ena är att oberoendefrågorna är av stort praktiskt intresse. Oberoendefrågorna har på senare tid fått särskild aktualitet både i Sverige och utomlands. Oberoenderegleringen har i Sverige varit föremål för en omfattande debatt och (ny)reglering. Denna utveckling pågår alltjämt och kan också förutses fortsätta. Som exempel på detta kan nämnas att oberoendefrågor på revisorsområdet är ett av de områden som den s.k. Förtroendekommissionen har haft att hantera i samband med sitt arbete med analysen av behovet av åtgärder för att säkerställa förtroendet för det svenska näringslivet.[2]

Det kanske internationellt mest omtalade exemplet på oberoendereglernas praktiska betydelse är det amerikanska bolaget Enron. Ett av de skäl som angetts för att bolagets kollaps kom helt överraskande är att revisorerna inte agerat tillräckligt kraftfullt. Som skäl för detta har bl.a. anförts de starka oberoendehotande relationerna mellan Enron och bolagets revisorer bestående i den rådgivning som revisorerna lämnat.[3]

[2] Se dir. 2002:115.
[3] Se t.ex. FAR – Enron p. 9.

Det andra skälet bakom valet av studieföremål är att regleringen av revisorernas oberoende har blivit allt mer komplex. De svenska reglerna som påverkar kraven på revisorers oberoende tillskapas på olika normativa nivåer och får i varierande grad betydelse för revisorns beteende i ett oberoendeperspektiv. Dessutom får oberoendekraven en allt större betydelse för värdepappersmarknaden och för det svenska näringslivet i stort. Det förefaller rimligt att anta att denna utveckling ställer andra krav på revisorernas arbete och oberoende än de strikt associationsrättsliga övervägandena.

Oberoenderegleringen kompliceras också av att en stor del av den regelbildning som har och som sannolikt även framdeles kommer att ha återverkningar på de svenska oberoendekraven sker inom EU, genom internationella samarbetsorganisationers arbete, samt utomlands. Denna utvecklingsprocess karaktäriseras av att de olika regelverken samspelar med varandra, varigenom utvecklingen av den svenska regleringen kommer att påverkas av andra överväganden än strikt nationella.

Sammantaget innebär det här sagda att det föreligger ett stort behov av att undersöka den svenska oberoenderegleringen på revisorsområdet. Trots detta har de aktuella frågorna inte tidigare behandlats på ett systematiskt sätt i den juridiska doktrinen.

1.2 Om forskningsuppgiften

1.2.1 Om avhandlingens inriktning och syften

Det övergripande syftet med avhandlingen är att undersöka den svenska regleringen av revisorers oberoende. Detta övergripande syfte kan brytas ned i tre konkreta frågor. Den första frågan är vilken oberoendereglernas funktion är. Som redan konstaterats är oberoendekraven en del av det system som skall borga för en kvalitativ revision vilket i sin tur skall säkra tilltron till bl.a. de granskade verksamheterna. Det föreligger därmed ett samband mellan revisionens och oberoendereglernas funktion. Oberoendereglerna kan nämligen antas syfta till att säkra revisionens funktion. Härmed borde det vara möjligt att genom att fastställa revisionens funktion bestämma även oberoenderegleringens funktion. Den kommande undersökningen tar därför sin utgångspunkt i vad som avses med revision och vilken funktion som revisionen skall fylla för att därefter övergå till att behandla oberoendereglerna.

Den andra frågan är vilka typfall av oberoendehot som kan identifieras och vad som karaktäriserar dessa. Avsikten med undersökningen i denna del är att med utgångspunkt i slutsatserna rörande oberoendekra-

vets funktion och de typfall av oberoendehot som kan identifieras, försöka fastställa en förklaringsmodell för regleringen av revisorernas oberoende.

Den tredje frågan är hur den svenska regleringen av revisorers oberoende är utformad. Undersökningen i denna del är i första hand inriktad på en studie av gällande rätt. Studien tar avstamp i revisorslagen (RevL).[4] Ändamålet med undersökningen är inledningsvis att fastställa vissa grundläggande utgångspunkter för tillämpningen av den svenska regleringen av revisorers oberoende. Dessa kommer i ett andra led att appliceras på en fråga av särskild stor betydelse när det gäller revisorers oberoende; nämligen effekterna av att revisorn i samband med genomförandet av revisionen riskerar att komma att granska sina egna råd, s.k. självgranskning.

En fråga som aktualiserats allt mer är hur den internationella utvecklingen av oberoendereglerna påverkar den svenska regleringen. I RevL:s förarbeten görs det en inte helt försumbar koppling mellan den svenska regleringen och internationella regelverk. Trots detta har den svenska regelbildningen i stor utsträckning grundats på nationella överväganden. RevL uppvisar därmed vissa särdrag som bör lyftas fram och analyseras för att uppnå förståelse för hur det svenska regelverket fungerar. Vad som nu tillkommit är att det internationellt pågår ett standardiseringsarbete. Detta arbete sker dels inom ramen för den pågående översynen av EG:s revisionsreglering, dels genom de internationella branschorganisationernas arbete. Därtill kommer det faktum att den amerikanska federala regleringen av revisorers verksamhet i noterade bolag genom nyare lagändringar kan komma att påverka hur de stora internationella revisionsbyråerna arbetar även här i Sverige. Frågan är vilken betydelse detta kan tänkas ha för rättsutvecklingen i Sverige. Man kan nämligen inte utesluta att den internationella rättsutvecklingen kan komma att påverka såväl den grundläggande synen på oberoenderegleringens funktion som tillämpningen av de svenska obeoroendereglerna.

1.2.2 Avgränsningar

Oberoendereglerna är avsedda att reglera enskilda auktoriserade och godkända revisorers, registrerade revisionsbolags samt revisionsgruppers verksamhet. Reglerna som rör revisionsbolag och revisionsgrupper är inriktade såväl på verksamheterna som sådana som på tillåtna strukturer inom dessa.[5] Regelstrukturen ger upphov till en stor mängd frågeställningar

[4] SFS 2001:883.
[5] Se 8–11 och 19–23 §§ RevL.

vad gäller förutsättningarna för säkrandet av oberoendet i det enskilda uppdraget, i revisionsverksamheten och i den samlade verksamheten i en revisionsgrupp.

Stora delar av oberoendeproblematiken är gemensam på individnivå respektive på bolags- och gruppnivå. Samtidigt är de frågor som knyter an till verksamheten i revisionsbolag och revisionsgrupper speciella. Som exempel kan nämnas att det finns inneboende problem relaterade till att regleringen direkt eller indirekt kan komma att omfatta även andra än kvalificerade revisorer, t.ex. jurister verksamma som konsulter vid revisionsbolagen.[6] Detsamma gäller de strukturella kraven. De vidomfattande effekterna av olika konstruktioner på bolags- och gruppnivå har gjort det nödvändigt att avgränsa framställningen. Även om oberoendeproblematiken även är intressant vad gäller revisionsbolagen och revisionsgrupperna har jag därför valt att i huvudsak koncentrera framställningen på de regler som styr de enskilda revisorernas oberoende.

I den svenska lagstiftningen återfinns reglerna rörande revisorers verksamhet dels i RevL, dels i vissa associationsrättsliga regleringar.[7] Existerande praxis och de av branschen avgivna uttalandena som gjorts är dock främst inriktade på revision i aktiebolag. Jag kommer därför i den kommande undersökningen främst att behandla revision i aktiebolag. Ett ytterligare skäl för denna begränsning är att det av tillsynsmyndighetens Revisorsnämndens (RN) praxis framgår att reglerna rörande god revisionssed skall följas i alla revisorns uppdrag, vilket i sin tur torde innebära att reglerna rörande revision i aktiebolag presumtionsvis utgör innehållet i gällande rätt även rörande revision i andra rättssubjekt.[8]

1.3 Om metod och material

1.3.1 Allmänt

Huvuddelen av den genomförda undersökningen grundas på en rättsdogmatisk metod. Härvid använder jag mig av svenska rättskällor såsom lagtext, rättsfall, förarbetsdoktrin och annan litteratur. Valet av undersökningens metod i övrigt präglas av de tre huvudsakliga frågeställningarna som redovisades i avsnitt 1.2.

I de delar av undersökningen som rör revisionens och oberoendereglernas funktion använder jag mig i stor omfattning av ekonomisk litte-

[6] Se här t.ex. Revisorsnämndens (RN) avgörande D 4/02.
[7] Jfr prop. 2000/01:146, s. 31 f.
[8] Jfr RN:s avgörande D 19/98.

ratur, och särskilt litteratur med inriktning på rättsekonomisk teori. I avhandlingen används dock inte en rättsekonomisk metod. Syftet med studien av den ekonomiska litteraturen är att få hjälp med att identifiera de problem som oberoendefrågorna är förenade med. Därmed är det också möjligt att få en teoretisk bild av eventuella regleringsbehov. I nästa steg skall de svar som den ekonomiska litteraturen gett sättas in i ett rättsligt sammanhang. Detta gör jag genom en studie av såväl svenskt som utländskt regelverk samt av rättspraxis och doktrin, som kan sägas rättsligt manifestera den syn på oberoendet som kommer till uttryck i den ekonomiska litteraturen.

I den del av avhandlingen i vilken jag utvärderar den svenska oberoenderegleringen är metoden renodlat rättsdogmatisk varvid jag använder mig av svenska rättskällor. En särskild omständighet som påverkat genomförandet av analysen av gällande rätt på revisionsområdet är att lagstiftaren, vare sig i RevL eller i lagens förarbeten, gett någon tydlig ledning i tolkningsfrågor som kan påverka tillämpningen. Syftet är, som nedan kommer att utvecklas, att regleringen skall utvecklas bl.a. genom det arbete som utförs av RN och av revisionsbranschen inom ramen för utvecklingen av den goda revisorsseden. Härigenom blir såväl branschens som tillsynsmyndighetens uttalanden av betydelse för tolkningen av innehållet i gällande rätt.[9]

Som jag skall återkomma till så sker en del av den regelutveckling som styr revisorns agerande genom revisorernas egna yrkesorganisationer.[10] Jag kommer därför genomgående att beakta denna regelbildning. Av Sveriges drygt 4 100 revisorer är de flesta medlemmar i någon av de två branschorganisationerna FAR respektive Revisorsamfundet SRS.[11] Den största revisorsorganisationen är FAR.[12] FAR är också den organisation som gett ut de flesta vägledningarna på oberoendeområdet. Jag kommer nedan att koncentrera min studie på FAR:s regelbildning.

Om inte annat anges har i framställningen beaktats rättsläget vid utgången av år 2003.

[9] Det normativa förhållandet mellan dessa två rättskällor behandlas i kapitel 3.
[10] Se prop. 2000/01:146, s. 87 f.
[11] Enligt uppgift från RN är ca. 300 kvalificerade revisorer inte medlemmar i någon av dessa branschorganisationer. Muntlig uppgift från RN den 13 maj 2004.
[12] Ca. 2 500 revisorer är medlemmar i FAR.

1.3.2 Särskilt om RN:s praxis som rättskälla

Av RevL följer att RN skall pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag samt att nämnden har ett ansvar för att regelutvecklingen på revisorsområdet i Sverige sker på ett ändamålsenligt sätt.[13] En stor del av RN:s verksamhet består i att avgöra disciplinärenden, ärenden rörande förhandsbesked samt övriga ärenden beträffande godkända och auktoriserade revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa avgöranden publiceras årligen i RN:s praxissamling.

RN:s avgöranden kan i sin tur överklagas till förvaltningsdomstol. Således är RN förstainstans i dessa ärenden. Skäl finns därför att hävda att rättskällevärdet av RN:s avgöranden är begränsat. Samtidigt kan man inte bortse från att RN avgör ett stort antal ärenden som gemensamt möjliggör en bedömning av myndighetens syn på aktuella rättsfrågor medan avgöranden från Regeringsrätten (RegR) är synnerligen ovanliga. Detta talar med styrka för att man kan hämta ledning för tolkningen av innehållet i oberoenderegleringen från RN:s praxis.

I skandinavisk rättsteoretisk doktrin har frågor rörande rättsbildning på olika normativa nivåer diskuterats inom ramen för den s.k. rättskällepolycentrin. Diskussionen kring rättslig polycentri har i Skandinavien förts främst av Zahle.[14] Begreppet rättskällepolycentri ger uttryck för att rätten hämtar sitt innehåll från flera olika källor. Dessa olika rättskällor samexisterar med varandra, men de utgår från ett flertal olika centra. Kärnan i Zahles analys är att skilda rättskällor får olika genomslag på olika rättsliga nivåer. En av konsekvenserna av denna syn på rätten är, enligt Zahle, att det inte finns ett system som bestämmer källornas inbördes rang. I stället menar Zahle att den ökande förekomsten av myndighetsspecifika rättskällor innebär att olika rättskälleläror samexisterar grundade på olika intressen, syften och regleringstekniker.[15] Detta innebär att den faktiska rättskälleanvändningen växer fram inom de speciella rättsområdena.

Utan tvekan är det så att RN:s praxis har betydelse inte bara för revisorerna utan även för de domstolar som har att tillämpa de revisorsrättsliga reglerna. RN:s praxis har också av lagstiftaren tillerkänts effekt som rättskälla vid uttolkningen av god revisorssed.[16] Jag menar för egen del att nämndens praxis, inom de ramar som sätts av domstolarnas över-

[13] Se 3 § 1 st 3–4 p. RevL.
[14] Zahle 1986, s. 752 ff. Se även Gustafsson, s. 148 ff.
[15] Zahle 1995, s. 189 f.
[16] Se prop. 2000/01:146, s. 87 f.

prövningsmakt, utgör en presumtion för gällande krav på revisorn. Detta i betydelsen att det åligger revisorn att, i brist på annan auktoritativ källa, följa den av RN utvecklade praxisen.

Jag har valt att utnyttja RN:s praxis som argumentativt stöd för mina slutsatser. Detta innebär bl.a. att jag inte kommer att grunda min undersökning på RN:s praxis utan i stället anföra denna som ett eventuellt stöd för min egen argumentation.

1.3.3 Användning av internationell och utländsk rätt

Regleringen av revisorers oberoende är inte en typisk svensk fråga. Krav på att revisorerna skall vara oberoende vid genomförandet av revision förekommer troligtvis i alla rättsordningar i vilka revision finns som företeelse. Sannolikt har de också utvecklats på en gemensam teoretisk grund. Därtill kommer att det finns ett flertal internationella regleringar rörande revisorers oberoende som kan presumeras få betydelse för uttolkning av nationell rätt. Trots detta är de nationella lösningar som förekommer inte enhetliga. Det finns därför ett behov av att sätta den svenska regleringen i ett internationellt perspektiv. Jag avser att i denna studie undersöka den EG-rättsliga oberoenderegleringen, regelverk meddelade av internationella revisorsorganisationer samt vissa utländska regelverk.

Skälet bakom studien av de internationella regelverken är att dessa regelverk utgör en del av den internationalisering som revisionsbranschen genomgår. Denna utveckling utgör en av de faktorer som i hög grad kommit att påverka revisorsregleringen såväl i Sverige som i andra länder. Anledningen till studien av den EG-rättsliga regleringen är bl.a. den standardiseringstanke som präglar arbetet där. Inom EU har standardiseringsarbetet på revisorsområdet främst manifesterats genom antagandet av en rekommendation rörande revisorers oberoende.[17] För närvarande pågår ett arbete med att förnya det åttonde bolagsdirektivet rörande kraven på de personer som skall utföra lagstadgad revision i medlemsländerna.[18] Föremål för studien i denna del är EG:s oberoenderekommendation.

En väl så viktig del i internationaliseringen spelar de normer som utarbetas av de internationella revisionsorganisationerna. Det finns en strävan hos dessa organisationer att genom det arbete som sker på internationell basis påverka nationella regleringar.[19] Det är därför rimligt att utgå från att även dessa regelverk kan komma att ha inverkan på den

[17] 2002/590/EC.
[18] Se COM(2004) 177 final.
[19] Se t.ex. FEE 1998, s. 5 f.

svenska regleringen av revisorers oberoende. De regelverk som kommer att vara föremål för studien är Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) "Statutory Audit Independence and Objectivity – Common Core of Principles for Guidance of the European profession", respektive det åttonde kapitlet i International Federation of Accountants (IFAC) Code of Ethics.

Studien av utländsk rätt kommer att inriktas på Danmark, Norge och USA. Valet av de nordiska länderna har gjorts främst pga. den gemensamma rättstradition som dessa länder har haft med Sverige i fråga om bl.a. den bolagsrättsliga regleringen. Samtidigt uppvisar länderna numera helt olika regleringsmetoder av revisorers oberoende. USA har jag studerat eftersom såväl teoribildningen som regleringen där har fått ett stort inflytande i ett internationellt perspektiv. Dessutom har den amerikanska tillsynsmyndigheten Securities and Exchange Commission (SEC) antagit nya regler rörande oberoendefrågan. Dessa avviker i viss mån från den regleringsfilosofi som präglar de olika europeiska regelverken.

Ett ytterligare skäl för studien av de valda utländska regelverken är att även dessa regler kan komma att ha praktisk betydelse för den svenska tillämpningen av oberoenderegleringen. Så torde vara fallet med den amerikanska federala regleringen av revisorers oberoende. Genom antagandet av den s.k. Sarbanes-Oxley Act kan de svenska revisionsbolag som har samröre med den amerikanska värdepappersmarknaden vara tvungna att i delar rätta sig efter de amerikanska reglerna.

Syftet med den utländska studien är vidare att visa på olika möjliga regleringsmetoder. Såtillvida är syftet traditionellt komparativt. Trots de olika internationella strävandena att göra de nationella oberoendekraven mer likartade är de nationella regelverken standardiserade i relativt begränsad omfattning. Regleringarna påverkas inte bara av strikt nationella överväganden, såsom val av regleringsmetoder grundade på systematiska överväganden, utan innehåller även nationella tolkningar av de internationella regelverken. Studien av de utländska rättsordningarna kan därmed fungera som hjälpmedel vid analysen av den svenska rättsordningen.[20] Min avsikt är att låta de sålunda studerade rättsordningarna fungera som en bakgrund till analysen av den svenska rätten de lega lata samt vid den utvärderande diskussionen de lege ferenda.

Som redan framgått har jag gjort ett urval av länder som är föremål för den komparativa studien. I samband med urvalet har jag gjort två avgränsningar som bör kommenteras närmare. Den första är att jag inte

[20] Hellner 1994, s. 113.

beaktat den engelska materiella regleringen. Detta kan ifrågasättas med hänsyn till att England av tradition har varit något av ett föregångsland i fråga om utvecklingen av yrkesetiska regler för revisorer. Skälet till att jag trots detta valt bort England är att jag – i syfte att få ett jämförelseunderlag till den svenska rätten – har valt att koncentrera min studie på länder i vilka grunden för oberoenderegleringen är lagstiftning och inte självreglering. Regleringen och tillsynen över revisorerna i Storbritannien har tills helt nyligen i stor utsträckning byggt på de fem godkända branschorganisationernas självreglering.[21] Inom den behörighet som getts dessa organisationer hade de att se till att reglerna för genomförande av revision efterlevdes. Kortfattat kan dock sägas att fram till juni 2002 stod den engelska oberoenderegleringen, såsom den kom i uttryck i Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) Guide to Professional Ethics, i stort i överensstämmelse med IFAC:s regler. I juni 2002 antog ICAEW:s styrelse en övergångsreglering enligt vilken reglerna i EG:s oberoenderekommendation skall tillämpas i den mån den avviker från IFAC:s regler.

Därefter har man i Storbritannien genomfört en större omorganisation som innebär att Financial Reporting Council (FRC), som tidigare svarade för normgivningen på redovisningsområdet, har tilldelats vissa legala befogenheter även på revisionsområdet. Detta innebär att revisionsbranschen inte längre kommer att ha det fullständiga ansvaret för normgivningen på revisionsområdet eller för tillsynen över revisorerna. Genom att dessa uppgifter förts över till FRC skall bl.a. oberoendefrågorna hädanefter handhas av ett från branschen oberoende organ. Branschen kommer dock även fortsättningsvis att vara engagerad i verksamheten.

Den andra avgränsning som jag gjort gäller studien av amerikansk rätt. Jag har valt att koncentrera min studie på den federala regleringen av revisorers verksamhet. Av samma skäl som angetts avseende England har jag inte behandlat den självreglering som sker genom branschorganisationens American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) försorg.

[21] Dessa s.k. Recognised Supervisory Bodies är Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) och Association of Authorised Public Accountants (AAPA).

1.4 Disposition

Denna avhandling består av fyra delar. Den första utgörs av innevarande inledningskapitel, ett kapitel i vilket jag presenterar revisorsregleringens historiska utveckling (kapitel 2) samt ett kapitel där jag närmare undersöker hur normbildningen på revisorsområdet sker i Sverige (kapitel 3).

I avhandlingens andra del kommer jag att närmare studera vad som avses med revision, vilka funktioner som revisionen har, samt vilka revisionens intressenter är (kapitel 4). Därefter avser jag att söka uppställa en förklaringsmodell för oberoendekraven (kapitel 5). I kapitel 5 kommer jag också att identifiera vissa typfall av oberoendehotande omständigheter.

Avhandlingens tredje del innehåller en analys av den svenska oberoenderegleringen. Denna del inleds med en närmare undersökning av den svenska oberoenderegleringens uppbyggnad (kapitel 6). Därefter belyser jag tillämpningen av reglerna genom ett av lagstiftaren identifierat typfall av oberoendehotande omständigheter; nämligen självgranskningshotet (kapitel 7).

I avhandlingens sista del kommer jag att utvärdera den genomförda undersökningen (kapitel 8). Den sista delen innehåller också en sammanfattning på engelska (kapitel 9).

1.5 Något om begreppsbildningen och vissa språkliga frågor

1.5.1 Något om begreppsbildningen

1.5.1.1 Om oberoendebegreppet

En utvärdering av oberoendereglerna förutsätter att man har klart för sig vad som överhuvudtaget avses med oberoende. Lexikalt innebär begreppet bl.a. att någon är självständig i förhållande till någon annan (t.ex. i ekonomiskt avseende).[22]

I den nuvarande svenska revisorsregleringen används inte begreppet oberoende. Frågan om begreppets användande diskuterades av Revisionsbolagskommittén som konstaterade att det inte bör användas i lagstiftningen då det kan tänkas ge intryck av att beskriva "ett absolut tillstånd som professionella revisorer måste uppnå."[23] I RevL föreskrivs därför i stället att en revisor i sin revisionsverksamhet skall utföra sina uppdrag

[22] Svenska Akademiens Ordbok (SAOB).
[23] SOU 1999:43, s. 141.

med opartiskhet och självständighet och vara objektiv i sina ställningstaganden samt att revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Vidare skall revisorn för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.[24] I den svenska lagtexten används således begreppen opartiskhet, objektivitet och självständighet. En fråga blir härmed vilket samband det finns mellan lagens krav och det i denna framställning hittills använda begreppet oberoende.

En naturlig utgångspunkt är att man med oberoende normalt bör avse just att revisorn skall värna om sin opartiskhet,[25] objektivitet[26] och självständighet.[27] Independence Standards Board (ISB) har vid sitt arbete med utformandet av en ram för oberoenderegleringen i USA just pekat på sambandet mellan oberoendet och objektiviteten.[28] ISB anger som närmare skäl för sin definition av begreppet oberoende att en revisor för att vara oberoende måste stå fri:

> "... from all pressures and all other factors that may affect an auditor's decision-making ability. The definition means that, to be independent, an auditor must be free only from those factors that are so significant that they rise to a level where they compromise, or can reasonably be expected to compromise, the auditor's ability to make audit decisions without bias – that is, that the pressures and other factors compromise, or can reasonably be expected to compromise, the auditor's *objectivity*. The level at which the auditor's ability to make unbiased audit decisions is, or can reasonably be expected to be, compromised represents a threshold that distinguishes between when the auditor is independent and when the auditor is not."

Vad detta innebär är att revisorn skall möta kraven på oberoende i den mån det behövs för att säkra kraven på opartiskhet och självständighet. Jag har i detta arbete utgått från att begreppet oberoende skall ses som

[24] Se 20 och 21 §§ RevL.

[25] Enligt SAOB kan begreppet opartisk innebära att en person vid en fråga som berör två eller flera parter icke själv är lierad med någondera parten eller att han står fri och obunden i förhållande till en viss fråga.

[26] Att vara objektiv innebär enligt SAOB egenskaperna opartiskhet, saklighet, oväld. Det framstår alltså som om de i RevL använda begreppen i viss mån språkligt överlappar varandra.

[27] Se prop. 1994/95:152, s. 52. I SAOB jämställs begreppet med självbestämmande, frihet och oberoende; en rätt att handla efter eget omdöme och på eget ansvar. Jämförelse görs med det engelska independent.

[28] ISB – ED 00-2, p. 4. ISB, som grundades 1997 och lades ned 2001, hade till uppgift att utveckla oberoendestandards på revisorsområdet. 2001 avgavs en tjänstemannaförslag rörande en oberoenderegelering. Förslaget kom dock aldrig att vare sig antas eller diskuteras av ISB:s beslutande organ.

det samlade knippet av krav som uppställs på revisorns agerande för att han skall kunna uppnå den efterfrågade opartiskheten, objektiviteten och självständigheten. Utgångspunkten härvidlag är att kravet på oberoende inte är absolut.

1.5.1.2 Om begreppet yrkesetik

Denna avhandling kretsar kring de krav som ställs på revisorerna för att de skall kunna efterkomma sina lagstadgade skyldigheter. Härigenom får begreppet yrkesetik en central betydelse. Jag skall därför redan nu kortfattat ange den syn på begreppet som kommer att användas i den kommande framställningen. Avsikten är inte att föra en mer principiell diskussion kring etikbegreppet som sådant, utan endast att definiera begreppet yrkesetik såsom det kommer att användas i detta arbete.

Flint har i sitt arbete om revisionens filosofi och principer anlagt synsättet att yrkesetiken tar sin utgång från moraliska principer om mänskligt beteende men inte är begränsad till detta. Han ser för egen del att yrkesetiken är:

> "... a set of rules or guidelines which are basic principles of correct action for members of a profession or conventions of professional conduct designed to protect the institutional reputation of professionalism, i.e. to promote adherence to the kind of conduct which the public interest requires."[29]

Flint utgår således från att med yrkesetik avses en professions grundläggande handlingsregler uppställda i syfte att befrämja sådant agerande som värnar om professionens institutionella rykte, dvs. sådant beteende som allmänna intressen kräver av professionen. Med Flints syn på yrkesetik som utgångspunkt kan begreppet sägas bestå av principer som skall värna om tilltron till revisionens och revisorernas funktion.

Således är begreppet yrkesetik inte avsett att utgöra en bedömning av vad som skall anses utgöra ett moraliskt gott beteende. I stället syftar yrkesetiken till att ge revisionsprofessionens medlemmar gemensamma riktlinjer för deras agerande. Detta innebär att begreppet kan sägas innefatta en allmän beskrivning av vad som skall anses utgöra ett godtagbart beteende- och kvalitetskrav på revisorn och revisorns verksamhet. För att kunna möta dessa allmänna krav på "gott" beteende måste vissa riktlinjer ges för sådant beteende. Detta uppnås genom att de allmänna kraven på professionen är sammanlänkade med vissa riktlinjer som styr professionens agerande.

[29] Flint, s. 91.

Riktlinjerna som styr professionens agerande kan i sin tur ges ett innehåll på olika sätt. En möjlig väg är att låta professionen själv fastställa de rättsliga kraven på sina medlemmar (s.k. självreglering). Alternativt så kan handlingsreglerna ges i författning. I Sverige fås dessa riktlinjer, såsom kommer att utvecklas nedan, främst genom lag och förordning, revisorns offentligt sanktionerade skyldighet att följa god revisorssed samt de regler som följer av branschpraxis.

Av vad som ovan angetts följer att begreppet yrkesetik, genom kopplingen till den rättsliga regleringen av revisorers verksamhet, även skall ses som ett rättsligt begrepp – en rättslig standard. Det är i denna snävare betydelse som begreppet kommer att användas i detta arbete.

1.5.2 Vissa språkliga frågor

Valbara som revisorer i svenska revisionspliktiga associationer är auktoriserade respektive godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag.[30] I de fall då det inte är nödvändigt att upprätthålla en skillnad mellan kategorierna auktoriserad respektive godkänd revisor kommer jag att i denna framställning använda samlingsbegreppet *kvalificerad revisor.*

Av det totala antalet kvalificerade revisorer är 28 % kvinnor.[31] Givetvis avses i detta arbete med begreppet revisor såväl den manliga som kvinnliga delen av kåren. Men av utrymmesskäl, och med hänvisning till de anvisningar som ges i publikationen Myndigheternas skrivregler,[32] kommer jag i det följande att använda pronomenet "han" när jag syftar på revisorn.

Som kommer att utvecklas senare beskrivs de verksamheter som en revisor kan ägna sig åt som revisionsverksamhet, verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet samt tillåten respektive otillåten sidoverksamhet. För att inte onödigtvis tynga framställningen kommer begreppet "verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet" att i det följande benämnas *revisionsnära verksamhet.*

[30] Se t.ex. 10 kap. 11 och 18 §§ aktiebolagslagen (ABL) samt 12 och 19 §§ revisionslagen (1999:1079).
[31] Se Blomberg, s. 16.
[32] Ds 2001:32.

2 Revisorsrollens framväxt samt utvecklingen av regleringen av revisorernas verksamhet

2.1 Inledning

Som redan inledningsvis nämnts finns det ett samband mellan oberoenderegleringen och de associationsrättsliga kraven på revision. Jag skall i detta avsnitt ge en kort historisk bakgrund till reglerna som styr revisorers verksamhet. Härvid kommer jag att beskriva utvecklingen av de associationsrättsliga och yrkesetiska kraven på oberoende revision. Jag kommer också att i detta sammanhang kortfattat kommentera de förändringar i revisionsmetodiken som kan spåras och som kan antas ha påverkat de yrkesetiska kraven på revisorers oberoende.

2.2 Revisorsyrkets tidiga framväxt

Uppkomsten av vad vi idag kallar för revision går att spåra tillbaka till i vart fall 1200-talets Italien. Det finns dokumentation på att det där fanns personer som hade till uppgift att verifiera räkenskaper. Det rörde det sig inledningsvis främst om granskning av offentliga räkenskaper. Men även granskning av räkenskaper av mer privat karaktär förekom. De personer som utförde dessa uppdrag förefaller närmast ha haft en position motsvarande våra nutida yrkesrevisorer. De hade en aktad ställning. Som exempel kan nämnas att vid en tvist mellan två parter hade den part som stödde sig på räkenskaper verifierade av en revisor lättnader i sin bevisbörda. Vikten av revisorernas arbete går även att spåra i det att en revisor kunde få särskild ekonomisk ersättning i form av procent på felande belopp om han upptäckte ett fel i räkenskaperna. I och med att revisorernas arbete kom att öka i betydelse började de också att organisera sig. En av de första sammanslutningarna grundades i Venedig 1581. Sammanslutningarna började snart att uppställa kompetenskrav för medlemskap samtidigt som de började tillskansa sig monopol på utförandet av vissa

tjänster. Som krav för medlemskap och därmed tillträde till yrket krävdes såväl teoretisk som praktisk erfarenhet.[1]

De italienska föreningarnas inflytande avtog dock alltmer under 1600- och 1700-talet och revisorsyrket som vi känner till det idag har egentligen sina rötter i Skottland och England. Inledningsvis verkar revisionsyrket ha haft ett nära samband med utövandet av juristprofessionen.[2] I dessa länder anses den egentliga revisionens rötter stå att finna i separationen mellan ägandet av rörelsen och ledningen av densamma.[3] I syfte att skydda kårens verksamhet som garant av de granskade verksamheterna bildades branschföreningar. Föreningarna fick under senare delen av 1800-talet kunglig stadfästelse (charter).[4] Genom denna erhöll de statens uppdrag att uppställa kompetenskrav på sina medlemmar. Branschen fick härigenom också behörighet att uppställa krav på den av medlemmarna bedrivna verksamheten.

2.3 Framväxten av legala krav på revision, revisorns verksamhet och oberoende i Sverige

Att en person granskar ett offentligt organs eller en privat sammanslutnings räkenskaper och förvaltning är inte en ny företeelse i Sverige heller. Redan på 1600-talet utfördes granskning av hur de driftsansvariga i ett bolag skötte sitt uppdrag. Som exempel kan nämnas det norrländska tjärhandelskompaniet i vilket ägarna valde ett antal "adsistenter" vilka hade att dels biträda de ägarvalda "directorerna" och dels, efter att ha företagit en revisionsliknande granskning av "directorernas" förvaltning av bolaget, bevilja dem ansvarsfrihet.[5]

Industrialiseringen hade vid 1800-talets senare hälft medfört att avståndet mellan ägarna och den krets personer som förvaltade bolagen hade ökat väsentligt. Detta berodde främst på att det hos företagen under 1800-talets lopp hade uppstått ett allt större behov av att anskaffa riskkapital. För att kunna ackumulera nödvändigt kapital var företagen tvungna att vända sig till en vidare krets finansiärer än vad som var brukligt i de tidigare normalt förekommande familjeföretagen. Företagen började därför knyta till sig en större krets ägare och borgenärer. Detta innebar att

[1] SRS 1908, s. 82 f.
[2] SRS 1908, s. 84.
[3] Lord Cranworth uttalade i avgörandet Spackman v Evans [(1868) LR 3 HL 171] att "... the auditors may be agents of the shareholders as far as to the audit of the accounts."
[4] Se SRS 1908, s. 86.
[5] Sillén, s. 6 f.

verksamheterna i allt högre utsträckning kom att drivas av företagare som inte själva klarade av att finansiera verksamheten. Verksamheten kom i stället att finansieras av passiva delägare.[6]

De passiva delägarna var inte beredda att ta del i bolagets förvaltning eller svara för bolagets åtaganden på annat sätt än genom det av dem tillskjutna aktiekapitalet. Genom 1848 års ABL[7] blev det därför möjligt att bedriva verksamhet i bolag utan personligt betalningsansvar för delägarna. Detta fick till följd att man från lagstiftarhåll började betrakta aktiebolagen inte som personassociationer, i vilka ägarnas främsta intresse var att gemensamt driva näringsverksamhet, utan som kapitalassociationer, i vilka ägarnas främsta intresse var att få bästa möjliga avkastning på sina investeringar.[8] Synsättet hade sin grund dels i friheten från personligt betalningsansvar och dels i att ägarna, mer eller mindre frivilligt, fjärmades från förvaltningen av bolaget.

Separationen mellan det passiva ägandet av och kontrollen över ett aktiebolags förvaltning ledde till att vissa ägare, vilka tidigare i princip hade haft direkt insyn i de familjedrivna verksamheterna, kom att avskiljas från den ovillkorliga rätten till insyn i bolaget. Farhågorna att såväl ägarnas som borgenärernas rätt skulle komma att bli eftersatt i aktiebolagen ledde till att behovet av att skydda dessa grupper alltmer uppmärksammades under 1800-talets senare del. Debatten kretsade bl.a. kring möjligheten att åstadkomma skydd för dessa genom uppställande av krav på att aktiebolag skulle tvingas offentliggöra viss information som skulle vara föremål för granskning. Tanken var att ägarna och borgenärerna skulle vara beredda att *tillskjuta riskkapital till en för bolaget billigare kostnad* om de kunde garanteras möjligheter att bevaka sina investeringar genom att bolaget ålades en informationsplikt gentemot dem.

Bl.a. på grundval av dessa överväganden infördes det i 1895 års ABL för första gången krav på revision. Det avsedda syftet med den offentliga redovisningen och med revisionen var således ursprungligen att *möjliggöra för samtliga ägare att kontrollera sina investeringar* genom att bolaget tvingades lämna information som skulle granskas av en av ägarna vald granskare.[9]

Revisorn var att anse som en stämmans syssloman. Det saknades därför skäl att i lag kräva att revisorn skulle vara oberoende och revisorsuppdraget ansågs närmast vara ett hedersuppdrag. Eftersom revisorn ansågs vara stämmans förtroendeman var hans arbete skadeståndssank-

[6] Glete, s. 15.

[7] Förordning om aktiebolag av den 6 oktober 1848.

[8] Prop. 1895:6, s. 117.

[9] Jfr 1890 års motiv, s. 107.

tionerat enbart i förhållande till bolaget.[10] Revisorns arbete baserades på en granskning av de existerande verifikationerna avseende betalningsströmmarna. Härvid skulle en fullständig granskning av samtliga verifikationer genomföras.[11]

Utvecklingen på marknaden ledde till att man under 1900-talets början från lagstiftarhåll menade att gällande lagstiftning inte täckte det skyddsbehov som fanns bland de olika intressenterna. Bl.a. ansåg man att det fanns ett behov av att skärpa tillsynen över styrelsens förvaltning.[12] Det främsta verktyget för att åstadkomma detta ansågs vara revisionen.[13]

Diskussionen kring utvecklingen av revisorsinstitutet kom att kretsa kring kravet på oberoende och kring behovet av att uppställa kvalifikationskrav på de personer som skulle fungera som revisorer.[14] Som främsta skäl för detta angavs att det befintliga sättet att utse revisor i allt för hög utsträckning kom att gynna den av majoriteten utsedda styrelsen. Diskussionen kom därför att koncentreras på frågorna om revisorn skulle vara oberoende i förhållande till styrelsen. Däremot verkar man i vart fall inte initialt ha varit beredd att uppställa krav på en i förhållande till bolaget oberoende revisor.[15]

Lagstiftningsarbetet resulterade i 1910 års ABL.[16] Där uppställdes för första gången krav på att revisorn skulle vara oberoende såväl i förhållande till bolaget som till dess styrelse.[17] Även om man i samband med riksdagsbehandlingen uppmärksammade att också indirekta intressenter såsom borgenärer hade ett intresse av verifierad information var regleringen liksom tidigare främst avsedd att utgöra ett skydd för ägarna. Förändringarna i ABL:s regler angående revisorn tycks främst kunna härledas till lagstiftarens vilja att *skydda ägarminoriteten*. Att hänsynen till olika intressen utanför bolagssfären var begränsad stöds också av att man i riksdagsdebatten utgick från att revisorn skulle vara bolaget behjälplig med bl.a. bokslutsarbete.[18] Ett ytterligare tecken på att revisionen alltjämt var ägarinriktad är att revisorn fortfarande enbart hade ett skade-

[10] 52 § 1895 års ABL.
[11] Klarskov Jeppesen, s. 519.
[12] 1908 år motiv, s. 3.
[13] 1908 år motiv, s. 3 f.
[14] Se vidare Sjöström, s. 33 ff.
[15] Lagutskottets utlåtande 1902, Nr 42, s. 6 f.
[16] SFS 1910:88.
[17] 72 § 3 st 1910 års ABL.
[18] Sjöström, s. 39.

ståndsansvar mot bolaget.[19] Tredjemansskyddet upprätthölls dock genom en möjlighet att i bolagsordningen föreskriva en rätt för utomstående att utse en revisor utöver den ordinarie.[20]

Parallellt med arbetet med den aktiebolagsrättsliga regleringen pågick ett arbete med att tillskapa någon form av auktorisationsförfarande för revisorerna. Eftersom man inte var beredd att tillskapa ett sådant förfarande lagstiftningsvägen kom initiativet i stället från Stockholms handelskammare. 1912 fastställde handelskammaren ett reglemente för revisorer. Av detta kan såvitt nu är av intresse bl.a. följande utläsas. Revisor som erhållit auktorisation fick inte driva affärsverksamhet av något som helst slag. Han fick inte heller inneha avlönad anställning. Dock fanns det en möjlighet för handelskammarens Revisorsnämnd att meddela undantag från dessa båda förbud. Auktoriserad revisor fick vidare inte åta sig revisionsuppdrag i företag där han hade eget direkt eller indirekt intresse. Reglementet hänvisade såvitt gällde släktskapsjäv till gällande bestämmelser avseende domarjäv.[21] I och med att Kungl. Majestät 1917 fastställde Stockholms handelskammares reglemente följde de övriga handelskamrarna i landet, med undantag för Gotlands, efter och antog motsvarande reglementen. 1919 inrättade de gemensamt en central revisorsnämnd som övertog ansvaret för auktorisationen och tillsynen över revisorerna.[22] Vidare kom en ny kategori revisorer, s.k. godkända granskningsmän, att skapas år 1930. Kraven på teoretisk utbildning och praktik ställdes inte lika högt för dessa som för de auktoriserade revisorerna.

Även revisionsmetodiken kom att utvecklas. Det blev alltmer accepterat att granskningen av poster inom vilka det fanns ett stort antal transaktioner genomfördes genom granskning av ett urval av transaktionerna. Urvalet skulle ske utifrån "vetenskapliga" metoder. Granskningen kom alltså att genomföras genom stickprovskontroller.[23] Denna utveckling började i USA och England och spred sig långsamt även till övriga länder. Metodiken kom också att utvecklas i och med synen på att förekomsten av ett internt kontrollsystem ytterligare kunde begränsa behovet av att genomföra en fullständig granskning.

[19] 75 § 1910 års ABL.

[20] 72 § 2 st 1910 års ABL. Syftet med regeln synes närmast ha varit att tillvarata statens och kommunernas ställning som borgenärer i dessa bolag, se 1908 års motiv, s. 51.

[21] Som källa har använts den i Sjöström tyckta avskriften av reglementet, Sjöström bilaga 3.

[22] Sjöström, s. 63.

[23] Klarskov Jeppesen, s. 519 med vidare hänvisningar.

Verkningarna av Krüger-kraschen 1932 ledde till att det i riksdagen ånyo inleddes en diskussion om nödvändigheten av att förhindra bolagsbildning i bedrägligt eller annars osunt syfte. Det hade pga. utvecklingen inom den ekonomiska sektorn uppkommit ett behov av att dels utöka skyddet för ägarna och borgenärerna, dels beakta de anställdas och samhällets fiskala intressen. Den övergripande utgångspunkten för lagberedningens arbete var att aktiebolagsformen inte längre var begränsad till att vara ett "instrument för privatekonomisk vinning", utan numera var av stort allmänt intresse.[24]

Kritiken mot de enligt 1910 års aktiebolagslag gällande revisionsreglerna inriktades främst på revisorernas bristande oberoende och deras oskicklighet. Som ett medel för att uppnå önskvärd kvalitet, något som ansågs angeläget för att såväl ägarnas som tredje mäns förtroende för bolagsformen skulle bevaras, diskuterades ett uppställande av krav på auktoriserade revisorer i aktiebolagen. Sådana kompetenskrav hade innan 1944 års aktiebolagslag enbart uppställts i 1933 års lag om bankrörelse. Man var dock inte beredd att uppställa krav på att även de mindre bolagen skulle ha en kvalificerad revisor eftersom man ansåg att behovet av kvalificerade revisorer i dessa bolag inte var lika uttalat. Bakgrunden till detta var främst det faktum att det i de stora bolagen i motsats till i de små fanns en större krets ägare och en vidare krets intressenter, däribland borgenärerna.[25]

Lagberedningen betonade i sitt betänkande vikten av att revisorn var ansvarig inte enbart i förhållande till bolaget och dess ägare, utan även i förhållande till bolagets borgenärer och andra tredje män. Han skulle därför i samband med revisionsförfarandet även beakta dessas intressen. Revisorns ansvar bestod enligt lagberedningen i att han hade att tillse att bolaget följde även de bestämmelser i ABL som var uppställda till förmån för tredje man eller enskild aktieägare.[26] För att tillgodose detta syfte var stämman förhindrad att meddela instruktioner vilka inskränkte revisorns uppdrag eller stred mot lag eller bolagsordning.[27]

I och med 1944 års ABL kom oberoendefrågorna att hamna i centrum. I lagstiftningsarbetet betonades att en av de viktigaste förutsättningarna för att revisorn skulle kunna utföra sina uppgifter var att han intog en självständig hållning i förhållande till bolagsledningen. Som ett ytterligare medel för att uppnå önskvärd kvalitet, något som ansågs angeläget för att såväl ägarnas som tredje mäns förtroende för bolagsformen

[24] SOU 1941:9, s. 3 f.
[25] SOU 1941:9, s. 446 och 456 f.
[26] SOU 1941:9, s. 449.
[27] Stenbeck m.fl., s. 326.

skulle bevaras, diskuterades ett uppställande av krav på auktoriserade revisorer i aktiebolagen. I linje med det uttalade behovet av att skydda en större krets intressenter kom jävsreglerna att utvidgas till att även avse den som ombesörjde bokföringen eller medelsförvaltningen. Vidare infördes regler om släktskapsjäv.[28] Som en konsekvens av att revisorn nu dessutom hade att bevaka de samlade bolagsintressenternas[29] rätt kom revisorns ansvar för granskningens genomförande att utsträcka sig även till bristande efterlevnad av bestämmelser i ABL och bolagsordningen som var avsedda att ge skydd åt de dessa.[30]

Den revisionsmetod som utvecklades under 1930-talet kom på nytt att förändras. Vad som nu hände var att man tog fasta på och utvecklade den systematiska granskningen. Granskningen koncentrerades på de interna kontrollsystemen och verifikationsgranskningen fungerade som ett bekräftande supplement till denna systematiska granskning.[31]

De enligt 1944 års ABL gällande reglerna kom under tiden som lagen var i kraft att anses vara betungande för aktiebolagen men trots detta inte ge tillräckligt skydd. Ett av målen med 1975 års ABL var därför att utvidga skyddet för aktiebolagens samtliga intressenter, som angavs vara ägarna, borgenärerna, de anställda, staten samt allmänheten, och att samtidigt minska antalet formföreskrifter.[32] Reglerna om revisorsjäv kom därför att i 1975 års ABL utökas till att omfatta jäv inom koncern, utvidgat släktskapsjäv samt jäv pga. skuldförhållande.[33] Efter den senaste ändringen i ABL anses numera även innehav av aktier i revisionsklient som jävskonstituerande.[34]

Samtidigt som ABL var föremål för en översyn aktualiserades på nytt frågeställningarna kring tillsynen över revisorerna. Det var i huvudsak två alternativ som var aktuella. Det ena var att staten skulle ta ansvaret för tillsynen över revisorerna. Det andra var någon form av privat auktorisation. Internationellt fanns det stöd för bägge lösningarna. Regeringen stannade slutligen för en statlig auktorisation. Som skäl anfördes bl.a. den oenighet som rådde bland olika privata organisationer när det gällde anställningsförbudet.[35] Lagstiftningsarbetet resulterade i att ansvaret för auktorisationen av och tillsynen över revisorerna kom att åläggas Kom-

[28] 107 § 1944 års ABL.
[29] Mer om intressenterna, se avsnitt 4.3.3 nedan.
[30] 208 och 209 §§ 1944 års ABL. Jfr Stenbeck m.fl., s. 491.
[31] Klarskov Jeppesen, s. 519.
[32] Prop. 1975:103, s. 77.
[33] Se prop. 1975:103, s. 424 f.
[34] SFS 1998:760.
[35] Prop. 1973:26, s. 22 f.

merskollegium. Kollegiet kom att meddela regler för revisors verksamhet. Bland dessa kan nämnas ett förbud mot utövande av viss affärsverksamhet, förbud mot medelsförvaltning samt regler om jäv. Jävsregleringen var inriktad mot revisorns handhavande av klientbolagets bokföring.[36]

Genom den utveckling som bedrevs av revisionsbranschen och främst av de stora revisionsbyråerna kom revisionsmetodiken att långsamt förändras på mitten av 1980-talet. Den på 1960-talet och 70-talet utvecklade systematiska granskningen kom att kompletteras med en granskning baserad på principer om väsentlighet och risk.[37] Härigenom kom granskningen att i huvudsak begränsas till sådana områden där det förelåg en inneboende risk för väsentliga fel.[38] Denna utveckling fortsatte in på 1990-talet då prispressen på revisionstjänster gjorde det nödvändigt att ytterligare precisera nödvändiga granskningsområden. Granskningen skall fortfarande baseras på en revisionsriskbedömning, men denna skall nu utgå från principer om inneboende risk och kontrollrisk.[39]

Genom den svenska anpassningen till EG blev det under tidigt 1990-tal nödvändigt att anpassa de svenska reglerna till EG:s åttonde bolagsdirektiv. Denna anpassning skedde bl.a. genom införandet av 1995 års RevL. Härigenom kom ansvaret för godkännande och auktorisation av revisorer och registrering av revisionsbolag samt tillsynen över och disciplinära åtgärder mot dessa personer att överföras på den nya myndigheten RN. Nämnden har i sitt arbete verkat för utvecklingen av revisorsreglerna. Utvecklingen av revisionsmetodiken har dock i hög grad överlämnats till revisionsbranschen.[40]

Genom 1995 års RevL, den därtill hörande revisorsförordningen,[41] av RN meddelade föreskrifter[42] samt avgöranden i disciplinärenden och lämnade förhandsbesked har en kontinuerlig utveckling skett av oberoendekraven. Den 1 januari 2002 kom 1995 års RevL att ersättas av nu gällande RevL.

[36] 22 och 23 samt 35 till 43 §§ Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8).

[37] Turley & Cooper, s. 14 f.

[38] Klarskov Jeppesen, s. 519 f.

[39] Klarskov Jeppesen, s. 519 f. och Turley & Cooper, s. 15 f. Jfr FAR:s publikationer Revisionsprocessen 2.2 och Revisionsstandard i Sverige (RS) 300.

[40] Jfr prop. 1997/98:99, s. 147 f. och prop. 2000/01:146, s. 87 f. Annorlunda förhåller det sig t.ex. i USA, se Zeff, angående revisionsbranschens utveckling.

[41] SFS 1995:665.

[42] Utgivna i myndighetens författningssamling RNFS.

2.4 Konklusioner

Den genomförda kortfattade historiska exposén visar på två tydliga linjer i fråga om utvecklingen på revisorsområdet. Den ena är lagstiftarens klara intention att stärka revisorsrollen. Ett av de huvudsakliga syftena med detta synes ha varit att finna en balans mellan de olika skyddsbehov som de olika intressentgrupperna kan tänkas ha. Denna lagstiftarens intention har revisionsbranschen också kommit att understödja genom bildandet av branschorganisationer inom vilka man arbetar för utbildandet av en yrkesetisk reglering. Men trots denna branschens egen regelutveckling har den svenske lagstiftaren inte visat sig vara beredd att låta branschen ta över det huvudsakliga ansvaret för normbildningen och för tillsynen över revisorernas yrkesetik. Dessa uppgifter tillkommer alltjämt främst RN och domstolarna.

Den andra tydliga utvecklingslinjen på revisorsområdet utgörs av branschens kontinuerliga arbete med framtagande av metoder för genomförandet av den revisionella granskningen inom de ramar som sätts av de yrkesetiska reglerna. Denna utveckling har bl.a. medfört att revisionsuppdraget, som initialt innebar att revisorn skulle genomföra en fullständig granskning av samtliga transaktioner, i allt högre grad kommit att innebära att revisorerna använder sig av en metod för urval av granskningsföremål inom det enskilda revisionsuppdraget. Detta har bl.a. inneburit ett ökat utrymmet för skönsmässiga beslut vad gäller sättet för genomförandet av revisionen.

3 Normbildningen rörande revisorers verksamhet

3.1 Inledning

Revisorerna är en yrkeskår som besitter en – genom utbildning och avläggande av prov dokumenterad – särskild kompetens. Denna yrkeskår har ett omfattande monopol på utförande av revisionstjänster och står också under disciplinär kontroll.[1] Samtidigt som revisorerna har fått detta monopol har deras verksamhet kommit att bli allt mer diversifierad. Dessutom är yrkeskategorier stående utanför tillsynssystemet verksamma inom revisionsverksamheterna. Kring revisorernas verksamhet har bl.a. därför utvecklats en komplex yrkesetisk reglering. Det samlade regelverkets komplexitet har lett till problem när det gäller tillämpningen av regleringen som kringgärdar revisorernas verksamhet.[2]

Som närmare kommer att utvecklas i det följande är revisorsregleringen avsedd att i stor omfattning utvecklas inom ramen för den goda revisionsseden respektive den goda revisorsseden. Detta sker bl.a. genom RN:s tillsynsverksamhet och revisionsbranschens regelbildning. Överträdelser av dessa regler är föremål för offentligrättsliga sanktioner. Det samband som uppkommer mellan regelbildningen och sanktionerna aktualiserar vissa rättssäkerhetsfrågor som kommer att utredas närmare här nedan.

Internationaliseringen av revisionsbranschen har fört med sig att regelverk utvecklade av mellanstatliga organisationer har ökat i betydelse. En särskild fråga som kommer att belysas är vilken betydelse de internationella regelbildningarna på revisorsområdet har för normbildningen i Sverige och för uttolkningen av de svenska reglerna.

[1] Jfr 10 kap. 11 och 18 §§ ABL samt 4, 19 och 32–35 §§ RevL.

[2] Se t.ex. Rosenberg som hävdar att det faktum att jurister tar anställning på revisionsbyråer innebär att en kader konsulter kommer att stå utan yrkesetiska normer, Rosenberg, s. 65.

Den följande analysen av oberoenderegleringen förutsätter en förståelse för hur regelbildning på revisorsområdet är konstruerad. Syftet med detta kapitel är att undersöka *rättskällestrukturen* på revisorsområdet. Särskilt utrymme skall ägnas åt att identifiera de rättskällor som styr utvecklingen av revisorsregleringen samt åt att utreda det hierarkiska förhållandet mellan de olika rättskällorna.

Avsnittet är disponerat på så sätt att jag inledningsvis ger en kortfattad beskrivning av normbildningens struktur. Eftersom den svenska normgivningen påverkas av det arbete som pågår inom EU samt i viss mån av annat internationellt arbete kommer jag därefter att kommentera den betydelse för normbildningen i Sverige som EG-regleringen och de internationella branschreglerna har. Därefter kommer jag att närmare undersöka normstrukturen genom att på olika normativa nivåer identifiera relevanta normer, samt formerna för deras utveckling.

3.2 Om grunderna i normbildningens struktur

Grunden för regelutvecklingen på revisorsområdet i Sverige är den svenska synen på att ansvaret för regelutvecklingen ytterst skall tillkomma det allmänna. Detta innebär dock inte att reglerna utvecklas endast inom denna ram. Något förenklat kan sägas att den svenska regelutvecklingen sker på tre nivåer. Den första utgörs av de i författningsform lämnade reglerna som styr revisorns agerade som kvalificerad revisor och i hans egenskap av vald bolagsrevisor. Dessa regler återfinns framför allt i RevL, förordningen (1995:665) om revisorer (RevF) och de associationsrättsliga regleringarna såsom ABL. Normerna kompletteras av RN:s föreskrifter.[3]

Begreppen god revisorssed respektive god revisionssed är, som kommer att utvecklas i det följande, centrala för fastställandet av de krav som ställs på revisorerna. Dessa begrepp får endast i begränsad omfattning sitt innehåll ur de här nämnda författningarna. De måste således utfyllas på något sätt. Väl så viktig för utvecklingen av begreppens innehåll är därför den regelutveckling som sker inom ramen för RN:s verksamhet genom avgöranden i disciplinärenden samt beslut i ärenden om förhandsbesked. Typiskt för denna andra nivå av regler är att de tillkommer genom en offentligrättslig tillämpning av de legala kraven på revisorn. Detta innebär att reglerna karaktäriseras av att de är tillkomna i samband med ett individualiserat förfarande som rör en enskild revisor. Deras

[3] Bemyndigandet för RN att meddela dessa föreskrifter finns i RevL och i RevF, se 3 § RevL och 18 § RevF.

generella omfattning kan därmed komma att ifrågasättas. RN:s beslut kan överprövas i förvaltningsdomstol. Härigenom får domstolarna ett inflytande över regelutvecklingen på denna nivå. På denna nivå verkar även de av RN gjorda allmänna uttalandena i vilka nämnden gör principiella ställningstaganden till aktuella frågor utan att dessa får föreskriftsstatus eller direkt läggs till grund för en disciplinär åtgärd.[4]

Den tredje nivån av regler – vilka också de får effekt inom ramen för de goda sederna – utgörs av de regler som uppkommer inom revisionsbranschen. Dessa regler kan komma att utvecklas dels genom de uttalanden som görs av branschorganisationerna men också – som framgår av den historiska exposén ovan – genom den verksamhet som i vart fall de största revisionsbyråerna bedriver.

En av de faktorer som påverkat revisorsregleringens utveckling är, som redan nämnts, internationaliseringen av reglerna på området. Denna utveckling har kommit att påverka normerna i Sverige på samtliga tre nivåer. De första två nivåerna har påverkats främst genom EG:s revisorsregler medan den tredje nivån framför allt påverkats genom den regelutveckling som skett inom de internationella revisorsorganisationerna IFAC och FEE samt genom den revisionstekniska utveckling som skett inom ramen för de internationella revisionsbyråernas verksamhet.

3.3 Vilken betydelse har den internationella regelbildningen för uttolkningen av svensk rätt?

3.3.1 EG:s revisorsreglering

EG-rätten delas normalt in i primär respektive sekundär EG-rätt. Till den primära rätten räknas de rättsakter som ligger till grund för gemenskapen.[5] Till det sekundära området räknas de rättsakter som utfärdats av gemenskapens institutioner. Den sekundära EG-rätten syftar ofta till att harmonisera lagstiftningen i medlemsländerna.

Krav på de nationella bolagsrättsliga regleringarna – till vilka revisionsfrågorna hör – uppställs främst i den sekundära rätten, men även den primära har inverkan på regleringen. Av den primära EG-rätten följer bl.a. ett diskrimineringsförbud, vilket på revisionsrättens område t.ex. innebär att man inte kan hindra ett rättssubjekt från ett EU-land att verka som bolagsfunktionär i ett annat.

[4] Som exempel på sådana uttalanden kan nämnas RN:s uttalande om s.k. resultatbaserade arvoden, se RN:s avgörande Ö 1/98.

[5] Droege & Lysén, s. 14 samt Bernitz & Kjellgren, s. 36.

Inom den sekundära rätten har regleringen av revisorsfrågorna skett dels genom direktiv, dels genom rekommendationer. Direktiven riktar sig till medlemsstaterna men är inte direkt tillämpliga eller direkt bindande för dessa. Vad som däremot är bindande är det resultat som skall uppnås samt den tid inom vilken resultatet skall ha uppnåtts. Det åligger varje medlemsland att implementera direktivet. Tillvägagångssättet får medlemsstaterna själva, inom vissa ramar, bestämma.[6]

Ramarna för genomförandet sätts av de begränsningar som finns rörande hur direktiv kan införas i den nationella rätten. EG-domstolen har fastslagit att genomförandet måste ske med viss fasthet. Denna princip fastslogs 1980 i målet Kommissionen mot Belgien.[7] Fråga var om Belgien hade uppfyllt sitt åtagande att implementera vissa direktiv. En av Belgiens argumentationslinjer baserades på att det i direktiven efterfrågade resultatet var uppnått genom existerande administrativ praxis. Domstolen avfärdade invändningen och konstaterade att det nationella införandet av direktiv måste ske på ett sådant sätt att regleringen blir allmänt spridd. Vidare skall den inte fritt kunna ändras av de tillämpande myndigheterna. Således kan direktiv inte implementeras genom administrativ praxis. Detta innebär att även om det inte nödvändigtvis krävs en lagstiftningsåtgärd i varje enskild medlemsstat för att införliva ett direktiv, så är det nödvändigt att bestämmelserna i den nationella rättsordningen möjliggör att direktivet kan tillämpas fullt ut, att den rättsliga situation som följer av dessa bestämmelser är tillräckligt klar och precis samt att de personer som berörs ges möjlighet att få full kännedom om sina rättigheter och, i förekommande fall, ges möjlighet att göra dem gällande vid de nationella domstolarna.[8] Slutsatsen torde vara att implementering kan ske genom lag, annan författning samt i vissa fall genom fast domstolspraxis.[9]

När det gäller rekommendationerna är de till sin natur inte rättsligt bindande. EG-domstolen har dock uttalat att rekommendationerna trots detta utgör ett tolkningsmedel vid tillämpningen av andra EG:s eller medlemsstaternas rättsakter.[10]

[6] Se artikel 249.3 EG-fördraget. Se också Bernitz & Kjellgren, s. 41.

[7] EG-domstolens dom Kommissionen mot Belgien, 6 maj 1980 i mål nr 102/79 [1980] ECR s. 1473.

[8] Se EG-domstolens dom Kommissionen mot Nederländerna, 10 maj 2001 i mål nr C-144/99 [2001] ECR I-s. 3541.

[9] Jfr Skog, s. 395. Jfr också EG-domstolens dom Kommissionen mot Sverige, 7 maj 2002 i mål C-478/99 [2002] ECR I-s. 4147.

[10] EG-domstolens dom Salvatore Grimaldi mot Fonds des Maladies Professionelles, 13 december 1989 i mål C-322/88 [1989] ECR s. 4407.

Inom EG-rätten har meddelats två direktiv som behandlar revisorernas verksamhet; nämligen det fjärde och åttonde bolagsdirektivet.[11] Dessutom finns det ett förslag till ett femte bolagsdirektiv i vilket bl.a. revisorernas uppgifter berörs. Detta kommer dock sannolikt inte att antas. Det fjärde bolagsdirektivet innehåller bestämmelser om revisionsplikt för de av direktivet berörda bolagen samt krav på att revisionen skall utföras av sådana personer som enligt nationell lagstiftning är behöriga att revidera räkenskaper.[12] Vilka dessa personer är behandlas inte i direktivet.

Bestämmelser om krav på de personer som skall vara behöriga att utföra lagstadgad revision återfinns i det åttonde direktivet. Av speciellt intresse är artiklarna 2.2, 3 och 24 av vilka framgår bl.a. följande.

> 2) "Då bestämmelser i detta direktiv tillämpas, får de uppgifter som ankommer på medlemsstaternas myndigheter utövas av yrkesföreningar, om dessa enligt nationell lagstiftning har befogenhet att lämna sådant godkännande som avses i direktivet."
>
> 3) "Myndigheterna i en medlemsstat skall godkänna endast personer som ... inte utövar någon form av verksamhet som enligt medlemsstatens lagar är oförenlig med lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna."
>
> 24) "Medlemsstaterna skall föreskriva att dessa personer (dvs. de personer som godkänts att utföra lagstadgad revision [min anm.]) inte får utföra en lagstadgad revision, om de inte är oberoende enligt lagstiftningen i den medlemsstat som kräver revisionen."

Som följer av direktivet kan viss kompetens överlämnas till branschen. En förutsättning för detta är dock att yrkesföreningarna i respektive medlemsstat har fått kompetens att, med direktivets terminologi, lämna godkännande av personer som är behöriga att utföra revision. Således är en förutsättning för tillämpligheten av direktivets bestämmelser om en

[11] Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag (78/660/EEG) samt Rådets åttonde direktiv av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper (84/253/EEG). Det finns även andra direktiv som påverkar revisorernas verksamhet, t.ex. Högskoledirektivet (89/48/EEG) om godkännande av likvärdig utbildning, men dessa lämnas utanför behandlingen i föreliggande arbete. I förslaget till ett nytt åttonde bolagsdirektiv föreslås förändringar i bl.a. det fjärde bolagsdirektivet. Se Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [COM(2004) 177 final].

[12] Artikel 51.1.

formell normbildningsrätt för branschorganisationerna att dessa själva handhar auktorisationsförfarandet.

Direktivet innehåller vidare ett förbud dels mot bedrivandet av viss verksamhet om denna verksamhet står i strid med nationell rätt, dels mot att icke oberoende revisorer utför lagstadgad revision. Vad detta närmare innebär skall enligt ordalydelsen avgöras av medlemsstatens "lagar" respektive "lagstiftning". Frågan är nu om bestämmelserna i artiklarna 3 och 24 innebär att även de enskilda reglerna som styr oberoendet skall ges i lagstiftningen. Detta är enligt mitt förmenande inte en riktig tolkning. Redan det faktum att det enligt direktivet är möjligt att överlämna tillämpningen av direktivens krav till branschen talar mot detta. Dessutom talar texten bara om att det i lag skall vara föreskrivet ett förbud. Direktivet tiger om hur de materiella underliggande reglerna skall utformas. Det finns därför skäl att anta att hänvisningen till nationell rätt innebär att man genom en tillämpning av respektive medlemsstats egen normlära skall fastställa det närmare innehållet i de regler som styr förbudet mot viss verksamhet respektive oberoendet. Detta innebär att förhållandet mellan de olika, ovan nämnda, rättskällorna på revisorsområdet kommer att vara avgörande för uttolkningen av direktivets bestämmelser.

Inom EU har också meddelats två rekommendationer som berör revisorers verksamhet. Det rör sig om en rekommendation om kvalitetssäkring i revisionsverksamheter och en om grundläggande principer rörande revisorers oberoende i EU.[13] Båda dessa rekommendationer är kopplande till det åttonde bolagsdirektivet.

Kvalitetssäkringsrekommendationen syftar till att skapa en god revisionskvalitet inom EU varigenom trovärdigheten av offentliggjord ekonomisk information skall stärkas. Rekommendationen skall också ge ett mervärde och ett förstärkt skydd för aktieägare, investerare, långivare och andra intressenter. Samtidigt skall rekommendationens minimikrav utgöra ett medel för att ge allmänheten och tillsynsmyndigheterna garantier för att revisorer och revisionsbyråer håller en kvalitetsnivå i sitt arbete som uppfyller fastställda revisionsnormer och yrkesetiska regler.[14]

Oberoenderekommendationen tar sin utgångspunkt i det faktum att revisorer som utför lagstadgad revision skall ha en oberoende ställning då detta är av grundläggande betydelse för allmänhetens förtroende för revisionsberättelsens tillförlitlighet. Därtill kommer att oberoendet också är revisorskårens viktigaste medel för att visa allmänheten och tillsynsmyn-

[13] Kommissionens rekommendation av den 15 november 2000 om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen: minimikrav (2001/256/EG) och Kommissionens rekommendation Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer (2002/590/EG).

[14] Preambelns p. 2 och 3.

digheterna att revisorerna och revisionsföretagen utför sin uppgift på en nivå som uppfyller fastställda etiska principer, och särskilt principerna om integritet och objektivitet.[15]

På grundval av de i preambeln fastställda principiella utgångspunkterna har Kommissionen rekommenderat att vissa grundläggande principer genomförs i regelverken om revisorers oberoende i medlemsstaterna. Dessa principer är avsedda att verka dels gentemot revisorerna och revisionsbolagen, dels gentemot revisionsklienterna. I det senare fallet rör det sig om den funktion som eventuella revisionskommittéer kan ha för säkrandet av revisorers oberoende. Rekommendationens närmare innehåll behandlas i undersökningens tredje del.

Rekommendationen är som konstaterats inte bindande för medlemsstaterna. Detta faktum besvarar dock inte uttömmande frågan om i vilken mån den nationella tillsynsmyndigheten är skyldig att följa rekommendationen vid regelutvecklingen. RN har berört denna frågeställning i förhandsbeskedet F 9/03. Den revisor som hade begärt förhandsbeskedet var av regeringen förordnad revisor i den statliga myndigheten tredje AP-fonden. Hustrun till en av hans kollegor på revisionsbyrån skulle tillträda ett uppdrag som styrelseledamot i fonden. I ärendet var fråga om denna omständighet omfattades av presumtionsregeln i 21 § 1 st RevL och, om så var fallet, om omständigheterna i det enskilda fallet eller av revisorn planerade motåtgärder medförde att han ändå inte skulle behöva avsäga sig revisionsuppdraget.[16] Som en del av sin argumentation åberopade revisorn innehållet i oberoenderekommendationen. I sina skäl konstaterar RN bl.a. följande.

> "Det kan konstateras att rekommendationen endast innehåller minimiregler och att det sålunda inte finns något som hindrar enskilda stater från att i vissa avseenden införa mer långtgående oberoenderegler. Rekommendationens avsaknad av en bestämmelse som förbjuder ett visst förfarande innebär således inte motsatsvis att förfarandet måste godtas i de enskilda medlemsstaterna. Den omständigheten att rekommendationen inte innehåller någon bestämmelse som skulle utgöra hinder för Er att behålla revisionsuppdraget i tredje AP-fonden föranleder därför inte RN att ändra bedömningen av hur 21 § skall tillämpas."

RN:s utgångspunkt för sitt förhållningssätt till oberoenderekommendationen bygger således på ett resonemang om att denna endast innehåller minimiregler och att det står medlemsländerna fritt att uppställa strängare regler. En tillämpning av EG-rätten grundad på ett resonemang om

[15] Preambelns p. 1 och 2.

[16] För en närmare beskrivning av reglerna i 21 § RevL se kapitel 6 och 7 nedan.

miniminivåer förutsätter dels att rättsakten i fråga lämnar utrymme för att avvika från den standard som där föreskrivs, dels att den strängare tolkningen inte innebär ett fördragsbrott.[17] Således förutsätter RN:s ståndpunkt att dessa två förutsättningar är uppfyllda.

Oberoenderekommendationen är enligt sin preambel konstruerad för att tillhandahålla en ram för beaktande av alla de allmänna frågor som rör revisorers oberoende genom att syfta till att fastställa riktlinjer för medlemsstaternas krav på revisorers oberoende. Vidare framgår att rekommendationens uppräkning av oberoendehotande omständigheter inte är avsedd att vara uttömmande.[18] Beaktas detta sammantaget med det faktumet att en rekommendation inte är bindande för medlemsländerna och att det åttonde bolagsdirektivet inte förhindrar en regelutveckling på myndighetsnivå så finns det en hel del som talar för att RN har ett relativt stort utrymme för att tillämpa strängare regler än de som framgår av rekommendationen genom att fastslå att även andra omständigheter än de i rekommendationen uppgivna skall utgöra ett hot mot revisorns oberoende.

3.3.2 De internationella branschorganisationernas regelverk

Som jag nämnde inledningsvis har revisionsbranschen genomgått en omfattande internationalisering. En av de faktorer som påverkat denna internationalisering är bildandet av internationella samarbetsorganisationer inom vilka de nationella revisorsorganisationerna verkar. De två viktigaste i ett svenskt perspektiv kan sägas vara IFAC och FEE. Dessa internationella revisorsorganisationer har, som jag återkommer till nedan, bl.a. meddelat oberoenderegler.

Utgångsläget vid bedömningen av vilken betydelse som de av dessa organisationer framtagna regelverken har är att den svenske lagstiftaren inte valt att knyta an revisorsregleringen till de internationella organisationernas regelverk. Kopplingen mellan den svenska nationella rätten och de internationella organisationernas regelbildning uppkommer i stället genom att de svenska revisorsorganisationerna är medlemmar i organisationerna.[19] Jag skall här beskriva dessa regelverks betydelse för uttolkningen av svensk rätt genom att närmare undersöka hur IFAC:s regler påverkar den svenska regleringen. Frågeställningen belyses genom de åtaganden som FAR gjort genom sitt medlemskap i IFAC.

[17] Se Barnard, s. 516 f.

[18] Se rekommendationens preambel p. 8 och 17.

[19] FAR är medlem både i IFAC och FEE medan SRS är medlem endast i IFAC.

IFAC har i sina stadgar beskrivit syftet med organisationens verksamhet enligt följande.

> "The mission of IFAC is the worldwide development and enhancement of an accountancy profession with harmonized standards, able to provide services of consistently high quality in the public interest."[20]

Vid ett fullvärdigt medlemskap i IFAC skall organisationens medlemmar bl.a.:[21]

> "... support the work of IFAC by bringing to the notice of their members every pronouncement developed by IFAC and by using their best endeavors:
>
> i to work towards implementation, when and to the extent possible under local circumstances, of those pronouncements;
>
> ii specifically to incorporate in their national auditing standards the principles on which are based International Standards on Auditing developed by IFAC ..."[22]

På grundval av dessa stadgar har IFAC upprättat ett avtal som medlemmarna skall underteckna och som innebär att dessa förpliktigar sig att:

> "... support the work of IFAC by informing its members of every pronouncement developed by IFAC, and to work towards implementation, when and to the extent possible under local circumstances, of those pronouncements."[23]

Detta innebär att FAR, som är en fullvärdig medlem, har gjort ett privaträttsligt åtagande att verka för en implementering av IFAC:s regler i de svenska yrkesetiska reglerna i den mån detta är möjligt enligt svensk rätt. FAR har också i sina yrkesetiska regler fastslagit att organisationen genom sitt medlemskap i IFAC har åtagit sig att verka för att IFAC:s regler genomförs i Sverige så långt möjligt med hänsyn till nationella förutsättningar. Åtagandet har vidareförts till organisationens ledamöter genom krav på att dessa utöver skyldigheten att iaktta de lagstadgade bestämmelser som följer med rätten att utöva lagstadgad revision vid tillämpningen av analysmodellen också skall beakta bestämmelserna i bl.a. IFAC:s etiska regler.[24]

[20] Punkt 2 i IFAC:s stadgar.

[21] Även begränsade typer av medlemskap kan förekomma.

[22] Punkt 4 i IFAC:s stadgar

[23] Punkt 2 i Ethical requirements.

[24] FAR:s yrkesetiska regler – Rubrik E Internationella yrkesetiska reglers påverkan på svensk yrkesetik. Jfr här Bergman Marcus & Holm, s. 39.

Genom det åtagande som FAR gjort på föreningsrättslig basis framstår det således som om IFAC:s regler får ett inflytande över innehållet i svensk rätt i samma mån som FAR tillerkänts en formell eller informell regelbildningskompetens i Sverige.[25] Detta gäller dock inte oreserverat. En förutsättning för att så skall vara fallet är att IFAC:s regelverk blir en del av tolkningsunderlaget för innehållet i svensk rätt. Så är fallet endast i den mån detta implementerats genom FAR:s regelverk på ett korrekt sätt.

Slutsatsen är att IFAC:s oberoenderegler kan användas som *formellt* tolkningsunderlag gällande svensk rätt under förutsättning att FAR eller SRS implementerat IFAC:s regler på ett riktigt sätt *och* de materiella reglerna står i överensstämmelse med (eller i vart fall inte bryter mot) överordnad svensk rätt.[26] Som ett exempel på detta kan nämnas att FAR genom sin rekommendation Revisionsstandard i Sverige (RS), som är tillämplig för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare, baserat sin revisionsstandard på IFAC:s revisionsstandarder International Standards on Auditing (ISA). Rekommendationen innehåller både översättningar av ISA och justeringar gjorda med hänsyn till svensk rätt.[27] Vad som utgör revisionsstandard i Sverige är FAR:s rekommendation och inte IFAC:s regelverk.

Vad som sagts hittills har omfattat det formella utrymmet för att beakta IFAC:s regler vid tillämpningen av den svenska regleringen. Nästa fråga är om det finns något utrymmen för att använda sig av IFAC:s regler *argumentationsvis* vid tillämpningen av de svenska reglerna. I RN:s ovan nämnda avgörande F 9/03 åberopade revisorn också IFAC:s Code of Ethics.[28] RN gjorde samma bedömning av den invändningen som den rörande EG:s oberoenderekommendation.[29] RN:s uttalande rör dock endast frågan om utrymmet för att göra motsatsslut från IFAC:s oberoenderegler. Situationen är således inte den, att det finns något uttalande i regleringen som kan utgöra tolkningsstöd för svensk rätt. Det är därmed inte givet att samma slutsatser skall gälla för det fall fråga är om tillämpningen av en svensk regel grundad på IFAC:s regelverk. Så kan vara fallet om FAR i sitt regelverk implementerat IFAC:s regler. I dessa

[25] Se avsnitt 3.5.3.4 nedan.

[26] Jfr här förordet till den danska revisorsorganisationens FSR:s revisionsvejleding nr 15, s. 3, enligt vilken: "FSR er medlem af den internationale revisororganisation IFAC ... og har forpligtet sig til at publicere de af organisationen udarbejdede vejledninger, uden at disse vejledninger derfor kan tages som udtryk for god dansk revisionsskik."

[27] Se förord till RS p. 14.

[28] Se avsnitt 6.2.3.2 nedan.

[29] Se s. 48 ovan.

fall menar jag att det torde finnas ett visst utrymme för att hävda att IFAC:s regelverk (samt därtill hörande tillämpningsanvisningar), i de delar regelverket korrekt implementerats genom RS, kan utgöra argumentationsvisa tolkningsdata för den svenska revisionsstandarden i oklara fall.

3.4 De legala kraven på revisorers verksamhet

De legala kraven på revisorns yrkesetik tar, bl.a. på grundval av de krav som EG-rätten uppställer på regleringen av revisorernas verksamhet, sitt avstamp i RevL med tillhörande förordning. RevL innehåller bestämmelser om bl.a. godkännande och auktorisation av revisorer, registrering av revisionsbolag, revisorns skyldigheter samt disciplinära åtgärder.[30] Genom 1995 års RevL och RevL har de krav på revisorsregleringen som uppställs i EG:s bolagsrättsliga direktiv implementerats.[31]

I RevL stadgas, såvitt gäller kraven på revisorernas yrkesmässiga uppträdande, att revisorn skall iaktta god revisorssed och i revisionsverksamheten[32] utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.[33] Inom ramen för dessa skyldigheter skall revisorn pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet i enskilda uppdrag.[34]

Det övergripande kravet på revisorn utgörs således av att revisorn vid utförandet av revisionsverksamhet skall följa *god revisorssed*. RevL innehåller endast i begränsad mån anvisningar om vad kravet på revisorerna att följa god revisorssed innebär.[35] Däremot följer av RevL att RN ålagts en skyldighet att pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering, utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade revisionsbolag, pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag samt ansvara för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.[36] Detta ansvar har RN att fullgöra genom föreskrifter samt uttalanden och

[30] 1 § RevL.
[31] Jfr prop. 1994/95:152, s. 1.
[32] Om detta begrepp se 2 § RevL och avsnitt 4.4 nedan.
[33] 19–20 §§ RevL.
[34] 21 § RevL.
[35] Såsom sådana regler kan dock nämnas lagens föreskrifter om tystnadsplikt i 26 §.
[36] 3 § RevL, jfr 18 § RevF.

beslut i enskilda ärenden.[37] RN har alltså fått ett ansvar både för regelbildningen och för kontrollen av efterlevnaden av regelverket. RN har utnyttjat denna sin kompetens genom att meddelade föreskrifter.[38] Fastställandet av de yttersta ramarna för nämndens normgivningskompetens är dock mer komplicerat. Komplikationen består främst i det faktum att RN kan och också delvis har valt att fullgöra sitt åliggande att ansvara för regelutvecklingens ändamålsenlighet genom avgöranden i enskilda ärenden.[39]

Av RevL:s förarbeten följer även att revisionsbranschen liksom tidigare skall utveckla den goda revisorsseden bl.a. genom rekommendationer och liknande uttalanden. Vidare har uttalats att innehållet i god revisorssed ytterst bestäms av domstol.[40]

Revisorns kärnuppdrag är att utföra lagstadgad revision. En rimlig utgångspunkt är att revisorn för att efterleva kraven uppställda genom standarden god revisorssed måste följa även de bestämmelser som styr hans agerande vid utförandet av revision. Kraven på revisorn kommer därmed att förändras beroende på de krav som uppställs på genomförandet av de enskilda uppdragen. Som exempel kan tas bestämmelserna i 10 kap. ABL. Där uppställs krav på revisorn i hans agerande som bolagsorgan – vilka riktar sig till bolaget – men också på genomförandet av granskningsuppdraget. Härigenom kommer revisorns yrkesetiska åtaganden att påverkas även av detta regelverk. Vad gäller kvalitetskraven på utförandet av revisionsuppdragen fordrar ABL att revisorns revisionella granskning skall vara så ingående och omfattande som *god revisionssed* kräver.[41] Således anses också god revisionssed vara en del av begreppet god revisorssed.[42] Härigenom har RN fått det formella ansvaret för en ändamålsenlig utveckling även av den seden.[43]

[37] Se t.ex. prop. 2000/01:146, s. 88.

[38] För närvarande är tre föreskrifter i kraft, nämligen Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet, Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:3) om godkännande, auktorisation och registrering samt Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov.

[39] Jag återkommer till denna frågeställning i samband granskningen av formerna för utvecklingen av god revisorssed i kommande avsnitt.

[40] Prop. 2000/01:146, s. 87 f.

[41] 10 kap. 3 § ABL.

[42] Se SOU 1999:43, s. 222 och prop. 2000/01:146, s. 88.

[43] Jfr 3 § RevL.

3.5 Den goda revisorsseden

3.5.1 Den goda revisorsseden som rättslig och yrkesetisk standard

I RevL uppställs som nyss nämnts som krav att revisorn i sin verksamhet skall följa normen god revisorssed. Den goda revisorsseden har allmänt setts som en *yrkesetisk standard* avsedd att styra revisorns agerande inte bara vid enskilda uppdrag utan även när det gäller organiserandet av den egna verksamheten, marknadsföring, relationen till kollegor m.m. I viss mån kommer den också att omfatta revisorns agerande utanför hans yrkesutövning.[44]

Men den goda revisorsseden är också att betrakta som en offentligt sanktionerad *rättslig standard* som revisorn har att följa i egenskap av kvalificerad revisor.[45] Vare sig man betraktar den goda revisorsseden enbart som ett yrkesetiskt regelverk eller även som en rättslig standard, får med god revisorssed förstås de krav som ställs på revisors agerande i samband med utövandet av hans yrkesverksamhet samt i övrigt om agerandet har implikationer på revisorns yrkesutövning.[46] Således kommer seden sedd som en rättslig standard att innefatta inte enbart revisionsuppdrag utan all tillåten verksamhet som revisorer får ägna sig åt och gränsdragningen mellan tillåten respektive otillåten verksamhet.[47]

Föremål för undersökningen i detta arbete är de regler som uppställer normativa krav på revisorns agerande. Med detta avser jag sådana normer vars överträdelse föranleder annan sanktion än enbart internt branschföreningsrättslig.[48] Av huvudsakligt intresse blir alltså den goda revisorsseden i sin egenskap av en rättslig standard.

Vad innebär det då att den goda seden är en rättslig standard? Vad som brukar avses är att lagstiftaren valt att i stället för detaljerade regler ge en

[44] Se dock vad som sägs nedan rörande FAR:s nya yrkesetiska regler.

[45] Se 19 och 32 §§ RevL.

[46] Se t.ex. FAR:s numera upphävda Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed, regel 1 med anvisning. Jfr regel 1 med anvisningar i FAR:s yrkesetiska regler.

[47] Se t.ex. Gometz 1997, s. 97.

[48] Vilka av branschen uppställda regler som genom denna avgränsning kommer att uteslutas beror på vilken syn man har på branschens möjligheter att påverka regelbildningen på revisionsområdet. Man kan nämligen inte utesluta att det kan finnas branschregler som föreningsrättsligt ställer andra krav på revisorn än de som uppställs i överordnade regler. Se mer om detta i avsnitt 3.5.3.4 nedan.

"måttstock" för acceptabelt beteende – en standard.[49] En bestämmelse av sådant innehåll är en *rambestämmelse* – eller med annan terminologi en standardregel – tänkt att ges ett innehåll på annat sätt än en kasuistisk norm. Den måste utfyllas. Denna typ av regler har t.ex. av Knoph karaktäriserats som bestämmelser som får sitt innehåll genom normer utanför sakregleringen.[50] Han ser standardregeln som ett bistånd – ett direktiv – som skall ge tillämparen hjälp på vägen genom att den hänvisar till en utanför rättsordningen existerande måttstock som skall brukas vid bedömningen av en enskild fråga. Han förutsätter vidare att tillämparen har kännedom eller i vart fall bör ha kännedom om regeln.[51] Knoph verkar vilja se standardregeln som ett medel att anpassa rättstillämpningen till en föränderlig verklighet.

Även Pound har sett standardregeln som en norm som måste utfyllas med ett innehåll hämtat utanför regelns egna ram. Han har gjort gällande att standardregler i allmänhet karaktäriseras av följande.

> "1. They all involve a certain moral judgment upon conduct. It is to be 'fair,' or 'conscientious,' or 'reasonable,' or 'prudent,' or 'diligent'.
>
> 2. They do not call for exact legal knowledge exactly applied, but for common sense about common things or trained intuition about things outside everyone's experience.
>
> 3. They are not formulated absolutely and given an exact content, either by legislation or by judicial decision, but are relative to times and places and circumstances and are to be applied with reference to the facts of the case in hand."[52]

Den av Knoph och Pound företrädda synen på standardregelns konstruktion har utsatts för kritik av Hult. Grunden för kritiken är att den lämnar ett för stort utrymme för tillämparens eget skön, något som kan befaras utgöra ett hot mot rättssäkerheten i rättstillämpningen. Hult förespråkar för egen del en snävare definition på en standardregel. Som standardregler skall erkännas endast sådana standarder som utgörs av det

[49] Knoph, s. 2. Sedvanans betydelse kan också spåras i de regler för domarens beteende som sannolikt tillkom på 1540-talet (de s.k. domarreglerna). Av domarregel nr 14 framgår: "Landssed, när hon icke haver oskäl med sig, bör räknas för lag, där man efter döma må."

[50] Knoph, s. 4 f.

[51] Knoph, s. 2. I sitt arbete behandlar Knoph domaren som tillämpare. Men man kan lika väl tänka sig att det är annan som skall ses som tillämpare, t.ex. en revisor eller RN.

[52] Pound, s. 105.

"bruk och skick" som förekommer inom en relativt homogen social grupp sammanhållen av sitt yrke eller annan intressegemenskap.[53]

Poängen med Hults syn på vad som avses med rättsliga standarder är att den förefaller att utpeka inte bara en rättslig ram för standardens omfattning utan även formerna för dess utveckling. Standarden utvecklas genom vad som skall anses vedertaget inom det verksamhetsområde på vilket den är tänkt att tillämpas.

Appliceras dessa principer på standarden god revisorssed innebär detta att seden är en handlingsnorm med hänvisning till ett vedertaget beteende inom revisionsbranschen till vilken har knutits rättsverkningar. Lagstiftaren har dock inte velat överlämna normbildningen helt i branschens händer. Det faktum att lagstiftningen trots detta hänvisar till ett vedertaget beteende ger upphov till frågan om hur man skall fastställa vad detta beteende innebär. Den här diskuterade definitionen av den rättsliga standarden god revisorssed innebär att standarden inte en gång för alla är fixerad. Den är i stället tänkt att utvecklas i takt med förändringar i kraven från lagstiftaren, från såväl klienter som intressenter, samhällsutvecklingen och andra rimliga förväntningar som berörda personer kan tänkas ha. Vidare framstår det som om branschen – dvs. revisorerna själva – har ett inflytande över standardens utveckling.

Frågeställningen om formerna för fastställandet av innehållet i god revisorssed är av betydelse för den följande diskussionen kring regleringen på revisorsområdet. Den är också av praktisk betydelse vid fastställandet av det utrymme som RN har för utdömandet av sanktioner mot revisorer pga. överträdelser av den goda revisorsseden.

3.5.2 Formerna för fastställandet av innehållet i god revisorssed

Av föregående avsnitt följer att innehållet i god revisorssed vid varje tillämpningstillfälle får fastställas utifrån vissa givna principer för sedens utveckling. Vilka dessa principer är har inte närmare angivits i den svenska revisorslagstiftningen. Frågan har inte heller diskuterats annat än sporadiskt i relevanta förarbeten.[54] Förklaringen till detta är sannolikt att lagstiftaren, på samma sätt som i fråga om den goda revisionsseden, har velat uppnå fördelen av att låta kraven på revisorns agerande i sin yrkesverksamhet och annars formas av den uppfattning som utbildas i ekono-

[53] Hult, s. 138 och 141 ff.

[54] Se t.ex. prop. 2000/01:146, s. 88.

misk teori och i affärslivets praxis.[55] Som skäl för att underlåta att i lagstiftningen närmare precisera innehållet i standarden har angetts dels att det möjliggör en fortlöpande utveckling av reglerna på området, dels risken för att lagfästa regler kan komma att begränsa revisorns granskning eftersom en (lag)reglering kan föranleda motsatsslut.[56]

En rimlig utgångspunkt är att revisorn för att efterleva kraven uppställda genom standarden god revisorssed måste följa de bestämmelser som lagstiftaren uppställt. Härigenom får standarden delar av sitt innehåll genom bestämmelser i den lagstiftning som styr revisorns verksamhet. Detta innebär att den goda seden får sina yttre ramar genom RevL och RevF inklusive de föreskrifter som meddelats med stöd av dessa författningar.[57]

Revisorn skall som nämnts också följa de normer som gäller för genomförandet av granskningen av den verksamhet han skall revidera eller det uppdrag han åtagit sig att genomföra. Detta innebär att krav riktade mot revisorn även återfinns i andra regleringar. Som exempel kan tas de nämnda bestämmelserna i 10 kap. ABL. Av dessa framgår att revisorn är skyldig att följa god revisionssed.[58] Med RevL:s terminologi innebär det sagda att revisorn inom ramen för sina yrkesetiska åtaganden såsom de manifesteras i den goda revisorsseden måste följa bl.a. god revisionssed.[59]

Inom de författningsvägen satta gränserna har RN och revisionsbranschen fått uppdraget att under domstolarnas överinseende verka för utvecklingen av god revisorssed. Hur förhåller sig då dessa två normbildares kompetens i konkurrenssituationer? Lagstiftaren har löst denna konflikt inom ramen för RevL:s beskrivning av RN:s uppdrag. Av RevL:s förarbeten framgår att RN genom det uppdrag nämnden fått i lagens 3 § har ett *tolkningsföreträde* gentemot branschen i fråga om utvecklingen av god sed vilket i sin tur ger revisionsbranschen en restkompetens.[60] Frågeställningen utvecklas vidare nedan.

[55] Jfr SOU 1971:15, s. 265 f.
[56] Jfr SOU 1971:15, s. 265 f. och prop. 1997/98:99, s. 147 f.
[57] Se här 41 § RevL och 18 § RevF.
[58] Se 10 kap. 3 § ABL.
[59] Se prop. 1994/95:152, s. 71 och 73. Se även Gometz 1997, s. 97.
[60] Se prop. 1997/98:99, s. 147 f. och 2000/01:146, s. 87 f.

3.5.3 Utvecklingen av god revisorssed genom RN:s och revisionsbranschens försorg

3.5.3.1 Inledning

Revisorsregleringen förutsätter att det närmare innehållet i den goda revisorsseden även ges på annat sätt än författningsvägen. En vedertagen uppfattning är att dessa kompletterande regler fås genom den praxis som skapas av RN (tidigare Kommerskollegium) och branschorganisationerna och som ytterst fastställs av domstolarna.[61] Det finns dock få exempel på domstolsprejudikat rörande revisorers yrkesetiska beteende.[62] Detta innebär att normbildningen i praktiken i hög omfattning sker genom RN:s och branschens egen regelbildning.

Frågan som skall behandlas i förevarande avsnitt är vilket utrymme som dessa regelgivare har att bestämma norminnehållet i den goda seden. Utgångspunkten är att föreskrifts- och normgivningsmakten generellt begränsas av lag. En första förutsättning för en till RN och branschen given kompetens är att regeringsformen (RF) lämnar utrymme för att överlåta åt aktuella subjekt att utbilda det yrkesetiska regelverket. När väl detta område fastställts skall ställning tas till frågan om hur kompetensen är fördelad mellan RN, intresseorganisationerna respektive de enskilda revisorerna och revisionsbolagen.

3.5.3.2 Det enligt RF delegeringsbara området

I 8 kap. RF används begreppet föreskrifter som en samlingsterm för lagar och andra författningar. Karaktäristiskt för de föreskrifter som omfattas av RF är att de är bindande för såväl myndigheter som enskilda. På så sätt avgränsas föreskrifterna från andra typer av rättsregler, t.ex. rekommendationer och anvisningar.[63] Vilka dessa andra rättsregler än lagar och förordningar är anges inte uttryckligen i RF. Däremot innehöll Grundlagsberedningens betänkande till 1974 års regeringsform ett förslag till en bestämmelse av det innehåll att som rättskällor anvisades förutom grundlag "... andra lagar, förordningar, föreskrifter och rättsregler". Med det sista skulle enligt motiven förstås sedvänja och folkrätt.[64] Bestämmelsen kom dock aldrig att inarbetas i lagen.

[61] Prop. 1984/85:30, s. 10, SOU 1993:69, s. 73 f. och prop. 2000/01:146, s. 87 f.

[62] Som exempel kan nämnas NJA 1996 s. 224 vilket avgörande kommer att behandlas närmare nedan. Se även Gometz 1997, s. 98 ff.

[63] Jfr Påhlson, s. 78.

[64] SOU 1972:15, s. 28 och 196.

RF:s bestämmelser om offentlig maktutövning har sin grund i tanken att den skall utövas under lagarna, den s.k. legalitetsprincipen. Huvudtanken är att de centrala delarna av föreskriftsmakten skall tillkomma riksdagen. Av 8 kap. 2 § RF följer att föreskrifter om enskildas personliga ställning samt om deras personliga och ekonomiska förhållanden inbördes skall meddelas genom lag. Som exempel på sådana föreskrifter anges bl.a. föreskrifter om rätt till fast och lös egendom, om avtal samt om bolag, föreningar, samfälligheter och stiftelser. Föreskriftmakten i frågor som faller under detta område kan inte delegeras till regeringen (det s.k. obligatoriska lagområdet).[65] I doktrinen verkar detta område ha behandlats såsom hänförligt till privaträtten.[66]

Av 8 kap. 3 § RF följer att lagkrav även gäller för föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Dessa föreskrifter kan sägas höra till det offentligrättsliga området. Föreskriftsmakten rörande dessa områden kan dock enligt 8 kap. 7 § RF av riksdagen delegeras till regeringen, bl.a. om föreskrifterna avser näringsverksamhet. Har sådant bemyndigande lämnats kan riksdagen också föreskriva att regeringen i sin tur skall kunna delegera till förvaltningsmyndighet eller kommun att meddela bestämmelser i ämnet.[67]

Gränsen för vad som kan delegeras synes således i grova drag gå mellan vad som omfattas av 8 kap. 2 respektive 3 §§ RF, dvs. vad som skall räknas till privat- respektive offentligrätten. Enligt Strömberg kan gränsdragningen mellan privaträtt respektive offentligrätt ske antingen på grundval av regleringens ändamål eller genom den talerätt som bestämmelsen tillskapar.[68] Han förkastar dock en ändamålsbedömning på den grunden att även sociala hänsyn kan prägla en privaträttslig regel. Gränsdragningen sker enligt Strömberg i stället utifrån ett formellt kriterium, nämligen den talerätt som den aktuella bestämmelsen är tänkt att tillskapa. Kan regeln åberopas av en enskild är det fråga om en privaträttslig regel. Är så inte fallet rör det sig om en offentligrättslig bestämmelse.[69] Konsekvensen av en sådan syn är att utrymmet för delegering bestäms av om föreskriften kan åberopas *direkt* i tvister mellan enskilda

[65] Se 8 kap. 7 § RF. I 8 kap. 8 § har dock stipulerats ett undantag från detta delegationsförbud.

[66] Strömberg, s. 69.

[67] 8 kap. 11 § RF.

[68] Strömberg, s. 71 och 174 f.

[69] Strömberg, s. 174 f. Den av Strömberg företrädda synen på en distinktion mellan privat- respektive offentligrätt grundad på talerätt har dock ifrågasatts, se t.ex. Bull 1997, s. 360 ff

eller ej.[70] Är så fallet är det fråga om en privaträttslig norm. Är det i stället så att föreskriften utpekar det allmänna som part är det fråga om en offentligrättslig föreskrift.[71] Detsamma gäller om föreskriften ger myndighet en skyldighet att gripa in.[72]

3.5.3.3 Utvecklingen av god revisorssed inom ramen för RN:s verksamhet

RN:s kompetens att utveckla den goda revisorsseden kan härledas dels ur de bemyndiganden som nämnden har fått genom föreskrifter i RevL och RevF,[73] dels ur det i RevL givna uppdraget att genom allmänna uttalanden och avgöranden i enskilda ärenden svara för utvecklingen av seden.[74] Av 41 § RevL följer att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering samt om villkor för verksamheten. I RevF har föreskrivits att RN får meddela ytterligare föreskrifter om godkännande, auktorisation och registrering samt om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Vare sig i förarbetena till 1995 års RevL eller till nuvarande RevL har uttalats hur långt den till RN meddelade kompetensen sträcker sig.[75] Men med hänsyn till att delegeringen hänvisar till revisorernas verksamhet finns det en hel del som talar för att det i vart fall finns ett utrymme för meddelande av föreskrifter rörande oberoendefrågor.

Nämnden har, med stöd av ovan beskrivna bemyndiganden, meddelat föreskrifter som publicerats i myndighetens författningssamling (RNFS). Vidare har nämnden gjort uttalanden om god sed i sina disciplinavgöranden samt i beslut om förhandsbesked. Nämnden har också protokollsvis gjort vissa allmänna uttalanden om innehållet i god revisorssed.[76] Till skillnad från de meddelade föreskrifterna och de allmänna uttalan-

[70] Lagrådet synes ha företrätt denna linje i sitt yttrande över förslaget till lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kredit- och värdepappersinstitut, se prop. 1994/95:50, s. 526, jfr s. 602. Se även Strömberg, s. 71. Jfr här vad som skrivs i SOU 1996:157, s. 146, not 6.

[71] Jfr Strömberg, s. 174 f.

[72] Se Holmberg & Stjernquist, s. 247.

[73] Se 41 § RevL och 18 § RevF.

[74] Se 3 § RevL och prop. 2000/01:146, s. 88.

[75] I propositionen till 1995 års RevL uttalas endast att den omfattar "föreskrifter om revisorers och revisionsbolags verksamhet", prop. 1994/95:152, s. 73.

[76] Se t.ex. Ö 10/03 rörande dokumentationskrav vid tillämpning av analysmodellen i samband med fristående rådgivning m.m.

dena kan övriga former för utvecklingen av den goda revisorsseden underställas domstolsprövning.[77]

Genom att de olika formerna för utvecklingen av den goda revisorsseden skiljer sig åt i normativ status är det av betydelse att fastställa respektive beslutsforms tillämpningsområde. Av betydelse härvidlag är vilka delar av den samlade normbildningen på revisorsområdet som kan lämnas till RN med stöd av det givna bemyndigandet.

Det till RN delegeringsbara området

Av vad som framkommit ovan om utrymmet för att till förvaltningsmyndighet delegera föreskriftsmakt följer att avgörande för omfattningen av det till RN lämnade bemyndigandet är distinktionen mellan den del av regleringen som rör revisorernas verksamhet i näringsrättslig bemärkelse respektive sådana delar av revisorsregleringen som är inriktade på revisorns agerande inom hans privaträttsliga sfär.[78]

Revisorsregleringen är i huvudsak inriktad på en offentligt sanktionerad och monopoliserad verksamhet. Syftet med regleringen är att tillskapa tilltro till den av revisorerna bedrivna verksamheten. Den goda revisorsseden är, i sin egenskap av en rättslig standard, avsedd att reglera revisorers näringsverksamhet. Avvikelser från seden är sanktionerade genom det i RevL föreskrivna disciplinära förfarandet. De rättsverkningar som kan följa i fall av avvikelse från normerna är således offentligrättsliga. Detta talar enligt mitt förmenande för att den disciplinärt sanktionerade rättsliga standarden god revisorssed reglerar ett förhållande mellan revisorn och det allmänna. Regelutvecklingen på området torde därmed falla inom det delegeringsbara området i vart fall när det gäller förutsättningarna för enskilda revisorers verksamhet. Stöd för detta finns i Grundlagsberedningens betänkande där beredningen anför att med näringsverksamhet avses näringslivet i stort, däribland bl.a. konsultverksamhet som advokats och revisors verksamhet.[79]

Som nämndes i avsnitt 3.4 ovan så utgör den goda revisionsseden en del av den goda revisorsseden. Detta innebär att även överträdelser av den goda revisionsseden är disciplinärt sanktionerade. Samtidigt härleds den goda revisionsseden från de krav som i de associationsrättsliga regleringarna ställs på revision i den association som revisorn är vald i och inte ur revisorsregleringen. Vidare gäller att revisorns agerande i dessa upp-

[77] De allmänna uttalandena om innehållet i god sed kommer att underställas domstols prövning först i samband med att de läggs till grund för disciplinär åtgärd eller meddelat förhandsbesked som går revisorn emot.

[78] Jfr avsnitt 3.5.3.2 ovan.

[79] SOU 1972:15, s. 161.

drag är skadeståndssanktionerat.[80] Detta innebär att den goda revisionsseden även reglerar det rättsliga förhållandet mellan revisorn som bolagsorgan samt revisionsklienten och revisionens avnämare.[81] Den goda revisionsseden har således till del en annan funktion än övriga delar av den yrkesetiskt relaterade revisorsseden. Syftet är att borga för att intressenterna får någon form av garanti för att det granskade materialet är tillräckligt vederhäftigt för att kunna fungera som underlag för ekonomiska beslut för granskningssubjektets intressenter. En konsekvens härav torde vara att regleringen i denna del även är av privaträttslig karaktär.

Kravet på efterlevnad av den goda revisionsseden har alltså såväl en privaträttslig som en offentligrättslig sida. Frågan är därmed om det är möjligt att till RN delegera föreskriftsmakt rörande den goda revisionsseden. Tar man utgångspunkt i den av Strömberg företrädda åsikten att avgörande för gränsdragningen mellan privaträtt respektive offentligrätt är den talerätt som den aktuella bestämmelsen är tänkt att tillskapa, så kan konstateras att den goda revisionsseden *primärt* tillskapar en talerätt för enskilda enligt de associationsrättsliga föreskrifterna.[82] Genom kopplingen mellan den goda revisionsseden och den goda revisorsseden samt RevL:s sanktionsregler tillkommer dock *sekundärt* en offentligrättslig talerätt.[83]

Med hänsyn till att den goda revisionsseden i vart fall i delar hör till privaträtten och därmed det icke delegeringsbara området, uppkommer frågan om det är möjligt att till RN delegera föreskriftsmakt vad gäller god revisionssed. Av det i avsnitt 3.5.3.2 framförda följer att om syftet med revisorsregleringen är att tillskapa en rättighet för enskilda på vilken de kan grunda ett ansvar mot revisorn eller mot annan torde regleringen falla under det obligatoriska lagområdet. Är det i stället så att regleringen endast skall åstadkomma ett ansvarsförhållande mellan revisorn och det allmänna finns det goda skäl att anta att regelområdet kan delegeras.[84]

Av betydelse för bedömningen är enligt mitt förmenande det faktum att den goda revisionsseden i delar hör till det privaträttsliga området och därmed till det obligatoriska lagområdet. Det framstår därmed som tveksamt att se regleringen som delegeringsbar på den grunden att den även sekundärt fungerar som underlag för de offentligrättsliga sanktionerna.

[80] Jfr 15 kap. 1–2 §§ ABL.

[81] Frågan om revisionens intressenter behandlas i avsnitt 4.3.3 nedan.

[82] Se t.ex. 10 kap. 3 § jfrt med 15 kap. 1–2 §§ ABL.

[83] Jfr Strömberg, s. 76 och Holmberg & Stjernquist, s. 248.

[84] Jfr dock SOU 1996:157, s. 145 rörande motsvarande frågeställning på redovisningens område. Se även Norberg, s. 126 f.

Således torde RN i detta avseende inte kunna inte tilläggas någon formell föreskriftsmakt.

Det här framförda resonemanget om möjligheterna att till RN delegera föreskiftsmakten rörande den goda revisionsseden kan emellertid inte utan reservation anses vara tillämpligt när det gäller de registrerade revisionsbolagen. Vissa gränsdragningsproblem har nämligen uppkommit i samband med lagstiftning rörande särskilda juridiska personer. Problematiken har rört bestämmelser som både reglerar de juridiska personernas rättsubjektivitet och deras näringsrättsliga ställning.[85] Gränsdragningen verkar har gjorts utifrån sambandet mellan det näringsrättsliga tillståndet att bedriva viss verksamhet och frågan om återkallandet av detta tillstånd medför associationens upplösning. Den senare rättsföljden skulle kunna få till följd att bestämmelsen rör den juridiska personens "personliga ställning".[86] Frågan behandlades också i samband med 1993 års översyn av revisorsregleringen. Därvid konstaterade kommittén enbart att det skulle leda för långt att på de angivna skälen låta reglerna rörande revisionsbolagen omfattas av 8 kap. 2 § RF.[87]

Jag menar att det finns goda skäl att anse att även förutsättningarna rörande revisionsbolagens verksamhet omfattas av det fakultativa området. RevL reglerar nämligen inte bolagens rättssubjektivitet. Det faktum att ett registrerat revisionsbolag i form av ett aktiebolag blir fråntaget sin registrering innebär inte att aktiebolaget måste avvecklas. Gränsdragningsproblematiken måste rimligtvis vara hänförlig till bolagsformer som får sin rättssubjektivitet genom den lagstiftning som reglerar deras verksamhet. Så är inte fallet med revisionsbolagen. Dessa hämtar sin rättssubjektivitet från de associationsrättsliga regleringar med stöd av vilka de är grundade. Inte heller föreskriver RevL några andra krav på revisionsbolagen för bibehållandet av rättssubjektiviteten. Sammantaget innebär detta enligt mitt förmenande att RN har behörighet att meddela föreskrifter rörande förutsättningarna för enskilda revisorers och revisionsbolags verksamhet i förhållande till de krav som det allmänna uppställer på dem.

Revisorsnämndens regelbildning utanför det delegerade området

RN:s slutsatser i beslut och allmänna uttalanden saknar till skillnad från myndighetens föreskrifter normativ status i RF:s bemärkelse. Samtidigt sker i praktiken en stor del av utvecklingen av innehållet i den goda revisorsseden genom den praxis som utbildas genom RN:s disciplinära verk-

[85] Se Strömberg, s. 70 f.
[86] Strömberg, s. 70 f.
[87] SOU 1993:69, s. 68 f.

samhet, beslut i ärenden om förhandsbesked samt beslut i övriga frågor. Utvecklingen sker således i stor omfattning genom beslut i enskilda fall.

Gemensamt för dessa beslutsformer är att den syn på innehållet i god revisorssed som de ger uttryck för läggs eller kan vid senare tillfälle komma att läggas till grund för disciplinärt förfarande. Ställningstagandena rörande innehållet i god revisorssed baseras därmed i praktiken på kopplingen mellan innehållet i den goda seden och RevL:s sanktionssystem. Denna koppling innebär att den goda sedens rättsliga innehåll, som den fastställs inom ramen för RN:s verksamhetsområde, kommer att påverkas av de offentligrättsliga förutsättningarna för meddelande av sanktioner enligt RevL.

Såsom RN:s utrymme för meddelande av sanktioner har utformats enligt lagen kan disciplinär åtgärd vidtas om revisorn uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om han annorledes åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag.[88] Frågan är vilka regler som skall läggas till grund för bedömningen av revisorns agerande; de som gällde vid tidpunkten för agerandet eller de som gällde vid tidpunkten för prövningen hos RN.

Det anses vara en allmän förvaltningsrättslig princip att myndighets prövning skall ske utifrån de förvaltningsrättsliga föreskrifter som gäller vid tidpunkten för prövningen. Detta gäller såväl förfarandet som prövningen i sak.[89] Det finns dock vissa begränsningar. En sådan är då en tillämpning av de nya reglerna till nackdel för den enskilde skulle få "orimliga konsekvenser".[90] Stöd för en sådan argumentation återfinns också i RegR:s dom i det s.k. Klippanmålet.[91] Där konstaterade RegR att en tillämpning av den ovan angivna huvudprincipen, att till grund för prövningen av ett mål eller ärende skall ligga de föreskrifter som är i kraft vid tidpunkten för prövningen, inte är undantagslös. Som exempel anförde RegR att det inom EG-rätten har ansetts att ändringar i materiella regler, till skillnad från ändringar i processuella regler, normalt inte träffar förhållanden som ligger före ikraftträdandet (annat än då det på olika sätt, såsom av bestämmelsens ordalydelse, klart framgår att en retroaktiv tillämpning har varit åsyftad).

RegR slutsats var att en allmän utgångspunkt bör vara att till grund för prövningen av ett mål eller ärende skall ligga de föreskrifter som är i kraft

[88] 32 § RevL.

[89] RÅ 1988 ref. 132. Se även Bull 1999, s. 128. Jfr Kammarrättens i Stockholm dom 2001-04-27 i mål nr 891-1999 (överklagande av RN:s avgörande D 41/97).

[90] Bull 1999, s. 128.

[91] RÅ 1996 ref. 57.

vid tidpunkten för denna prövning. Det framstod emellertid inte som rimligt att till den enskildes nackdel tillämpa en lagstiftning av det i målet aktuella slaget (miljöskyddslagstiftning) retroaktivt, i vart fall inte om inte detta var föreskrivet i särskilda övergångsbestämmelser eller det av regelsystemet i övrigt tydligt kunde utläsas att en sådan tillämpning var åsyftad.

Ett skäl för att tillämpa ett undantag från huvudregeln som den beskrivits här borde enligt mitt förmenande vara att överträdelser av den goda revisorsseden är offentligrättsligt sanktionerade, vilket innebär att revisorn kan meddelas erinran eller varning och ytterst bli fråntagen sin auktorisation eller sitt godkännande. Sanktionerna är till sin natur straffliknande. Jag menar därför att det finns skäl att hävda att bedömningen av vad som utgör överträdelser av revisors skyldigheter fastställs av innehållet i god sed vid tidpunkten för förseelsen.

Konsekvensen av det här sagda bör enligt mitt förmenande vara att en av revisorn vidtagen åtgärd är disciplinärt sanktionerbar om revisorn vid tidpunkten för sitt agerande hade skyldighet att känna till det aktuella innehållet i den goda revisorsseden som det formulerats av RN.[92] Detta torde i sin tur innebära att det saknas förutsättningar att meddela disciplinär sanktion mot en revisor om den syn på innehållet i god sed som nämnden grundar sin prövning på inte var att anse som gällande vid tidpunkten för revisorns agerande. Så kan vara fallet antingen om handlingsregeln utvecklades i tiden efter revisorns agerande eller om det rådde osäkerhet om rättsläget vid tidpunkten för revisorns agerande. Denna princip har också fastslagits i RN:s praxis. Nämnden har i ett disciplinärende underlåtit att meddela påföljd när revisorn låtit bli att i revisionsberättelsen anmärka på att det granskade bolaget lämnat ett förbjudet lån till företagsledaren då lånet var reglerat per bokslutsdag.[93] Härvidlag uttalade nämnden:

> "RN delar den av KK (Kommerskollegium – som tidigare fungerade som tillsynsmyndighet för revisorer [min anm.]) framförda uppfattningen att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen på förekomsten av förbjudet lån även om lånet är återbetalt per balansdagen. Detta bl.a. eftersom brott mot låneförbudet tillhör de i aktiebolagslagen straffsanktionerade gärningarna. A-sons (revisorns [min anm.]) agerande vid revisionen av bolaget räkenskapsåret 1991/92 måste emellertid bedömas med beaktande av den osäkerhet som då rådde beträffande en revisors skyldighet i nämnda avseende. Med hänsyn härtill avskriver RN ärendet från vidare handläggning."

[92] Av god revisorssed följer att revisorn inte kan freda sig genom att hävda att han de facto inte kände till de handlingsdirigerande reglerna. Det åligger nämligen den kvalificerade revisorn att känna till innehållet i god sed bl.a. såsom det kommit till uttryck i RN:s praxis, jfr RN:s beslut D 30/02.

[93] D 27/96.

Den handlingsdirigerande normen vars överträdelse skall prövas, måste således ha varit en gällande norm vid tidpunkten för det agerande som är föremål för prövning.[94] Konsekvensen av detta är att det framstår som om RN, för att kunna uttala sig om gällande innehåll i god sed inom ramen för sin disciplinära verksamhet, i praktiken måste kunna fastslå att revisorn överträtt en vid tidpunkten för agerandet giltig norm.[95]

Ett retroaktivitetsförbud behöver i och för sig inte med nödvändighet utgöra ett formellt hinder mot nämndes utvecklingsarbete. Det står ju nämnden fritt att göra allmänna uttalanden i olika frågor. En konsekvens av den formella begränsningen av utrymmet för vidtagande av disciplinära åtgärder mot en revisor kan ändå i praktiken komma att innebära en inskränkning i det faktiska utrymmet för RN att utveckla den goda revisorsseden. Så verkar också ha varit fallet. RN har gjort allmänna uttalanden i synnerligen begränsad omfattning.

Det torde finnas skäl att göra åtskillnad mellan två huvudtyper av RN:s beslut.[96] Det ena är det fall då myndigheten gör sig till uttolkare av redan existerande sed. Nämndens uttalande bygger då på redan gällande rätt. Detta innebär att innehållet i god sed i den del det inte tidigare fastställts genom tillsynsmyndighetens beslut, men ändå kan anses ha gällt genom t.ex. branschorganisationernas uttalanden, inte bör anses utgöra nyskapad praxis.[97] Härigenom föreligger inte heller något hinder mot att tillämpa kraven enligt den goda revisorsseden retroaktivt i förhållande till första gången den rättsliga frågan avgjorts av tillsynsmyndigheten.

Frågan synes ha varit under Länsrättens i Stockholms län bedömning i ett mål rörande ett överklagat RN:s disciplinavgörande.[98] Fråga var om revisor får åta sig uppdrag som revisor i en redovisningsbyrå som sköter redovisningen åt revisorns revisionsklienter. Revisorn invände att han inom en skälig tid efter det att han fått del av RN:s praxis rättat sig efter denna. Länsrätten uttalande i sina domskäl följande.

> "Av intresse är härvid att RN har angett att nämndens första disciplinärende i vilket det uttalades att en konstruktion av aktuellt slag kan rubba

[94] Ett ytterligare krav för meddelande av sanktion är att omständigheterna på vilka påföljden grundas kan slås fast otvetydigt, RÅ 1996 ref. 83.

[95] Jfr det grundlagfästa retroaktivitetsförbudet på straff- och skatterättens område i 2 kap. 10 § RF.

[96] Jfr här Andersson, T., s. 173 och Bull 1999, s. 128

[97] Som exempel på sådana informella tolkningsdata för fastställandet av innehållet i god revisorssed kan nämnas den av FAR utgivna skriften Analysmodellen – för prövningen av revisorers opartiskhet och självständighet.

[98] Länsrättens dom 2002-09-12 i mål nr 15949-01 (överklagande av RN:s avgörande D 2/01).

en revisors opartiskhet och självständighet avgjordes i april 1999. A-son frånträdde sina uppdrag som revisor i de aktuella redovisningsbyråerna i juli samma år. Han anpassade sig således till RN:s praxis inom vad som kan bedömas som skälig tid. Länsrätten är emellertid av uppfattningen att A-son redan innan tidpunkten för RN:s första avgörande i den nu aktuella frågan borde ha insett att hans uppdrag som revisor hos redovisningsbyråerna äventyrade hans oberoende som revisor."

Länsrättens bedömning verkar grundas på det faktum att revisorn redan vid tidpunkten för förseelsen skulle ha varit medveten om att det inte var tillåtet att kombinera uppdragen på ett dylikt sätt. Rimligtvis måste domstolen därmed mena att det vid tidpunkten fanns en handlingsnorm av detta innehåll och att RN:s beslut endast utgjorde en kodifiering av denna.

Det andra huvudtypen av RN:s beslut är när nämnden gör ett uttalande som förändrar rättsläget genom att tillskapa en ny handlingsdirigerande regel. På revisorsområdet är detta att jämställa med en ny skyldighet inom ramen för den goda revisorsseden. Som exempel på detta kan nämnas RN:s avgörande Ö 1/98. I detta ärende var fråga om att FAR ändrat sin dåvarande etikregel nr 8 på så sätt att man tillät att revisorn debiterade s.k. resultatbaserat arvode i andra uppdrag än revisionsuppdrag. Således gällde en presumtion för att den goda revisorsseden innebar att revisorn fick betinga sig sådant arvode. I ett mötesprotokoll av den 26 februari 1998 uttalade dock RN att sådan arvodering enligt nämndens mening "för närvarande" inte var förenlig med god revisorssed. Härigenom har RN genom sitt tolkningsföreträde förändrat innehållet i god sed.

Kraven på förekomsten av en handlingsdirigerade regel vid tidpunkten för revisorns agerande innebär enligt mitt förmenande att ett uttalande om innehållet i god sed som för revisorn innebär något betungande inte kan ges tillbakaverkande effekt på så sätt att det läggs till grund för en disciplinär åtgärd för försummelse begången i tiden före RN:s uttalande. Är det i stället fråga om det motsatta förhållandet – att RN vill mildra sin praxis – gör sig emellertid inte samma skäl mot retroaktivitet gällande. De skyddsintressen som manifesteras i kraven på förutsebarhet vid tillämpningen av god revisorssed inom det disciplinära förfarandet aktualiseras inte på samma sätt i fråga om lättnader i kraven enligt god sed. Jag menar därför att det i sådana fall finns mycket som talar för att en mildare regel skall ges retroaktiv verkan.

Sammanfattningsvis har RN en *formell* normbildningskompetens avseende de regler som närmare styr revisorns verksamhet när det gäller kraven på yrkesmässig aktsamhet (däribland oberoendefrågorna) samt

formerna för bedrivandet av verksamheten. Till den del RN väljer att inte meddela föreskrifter på ett område, eller om sakfråga faller utanför RN:s föreskriftsmakt, har RN behörighet att uttala sig om det närmare innehållet i den goda seden i sina avgöranden i enskilda ärenden. Dessa uttalanden är saknar dock i princip formell betydelse för myndigheten utanför det enskilda ärendet. Men med beaktande av RF:s krav på likabehandling vid myndighetsutövning torde RN ändå i den disciplinära verksamheten i praktisk bemärkelse vara bunden vid de principer nämnden gett uttryck för i enskilda ärenden.[99] De uttalanden som RN på så sätt gör om innehållet i den goda seden får därför en *informell* normativ karaktär.

3.5.3.4 Utvecklingen av god revisorssed genom revisorernas egen normbildning

Som konstaterades här ovan har lagstiftaren till revisionsbranschen lämnat ett visst utrymme att verka för utvecklingen av god revisorssed.[100] Bland annat FAR har aktivt tagit del i den normbildning som skett på revisorsområdet. Av FAR:s stadgar följer att föreningen har till ändamål att "... främja kvalitet, etik och effektivitet i medlemmarnas yrkesutövning ..." Enligt stadgarna åligger det styrelsen bl.a. att "... utfärda etiska regler samt göra uttalanden och framställningar i frågor av betydelse för ledamöternas verksamhetsområde."[101]

Med stöd av bemyndigandet i dess äldre lydelse har FAR:s styrelse utfärdat regler bl.a. syftande till att fungera som vägledning för ledamöternas lagliga skyldighet att följa god yrkessed. FAR:s styrelse har som komplement till dessa regler antagit rekommendationer, ytterligare regler och gjort vissa uttalanden.[102] Vidare följer av inledningen till FAR:s yrkesetiska regler att:

> "Revisionsbyråbranschens grundläggande uppgift är att bidra till förtroendet för den ekonomiska information som lämnas av företag, organisationer och myndigheter. Sådant förtroende krävs dels för att företagen skall få det riskkapital som behövs, dels för att transaktioner skall kunna genomföras

[99] Se 1 kap. 9 § RF.

[100] Se fotnot 60 på s. 57 ovan.

[101] 2 och 25 §§ FAR:s stadgar av den 5 februari 2001. Denna styrelsens kompetens följde redan av de tidigare stadgarna men var då begränsad till att avse endast god revisorssed. Eftersom FAR numera är öppen även för andra än revisorer (s.k. specialistledamöter [7 § FAR:s stadgar]) har skrivningen omformulerats.

[102] Jfr FAR:s stadgar.

utan betungande särskilda kontrollåtgärder. Förtroendet måste finnas i Sverige, men även internationellt.

De som tar ställning till ekonomisk information och som därför berörs av branschens verksamhet, är t.ex. aktieägare och andra investerare, kreditgivare, leverantörer, kunder, företagsledningar, anställda samt stat och kommun.

Sin grundläggande uppgift fyller branschen

– genom att revisorer uttalar sig om huruvida redovisningen ger en rättvisande bild av företagets, organisationens eller myndighetens resultat och ställning samt huruvida förvaltningen har utövats enligt relevanta regler,

– genom att revisorer och andra specialister aktivt medverkar till att utveckla kvaliteten på den ekonomiska informationen och på de system som ligger till grund för informationen."[103]

Den fråga som skall behandlas här är hur långt branschens kompetens sträcker sig. Ett praktiskt synsätt är att eftersom FAR (som är den av de två svenska branschorganisationerna för huvudsakligen revisorer som har det högsta antalet medlemmar) gett ut regler rörande innehållet i god revisorssed, så bör dessa anses utgöra en kodifiering av innehållet i den goda revisorsseden. Utomlands är det inte ovanligt att branschen själv har en omfattande kompetens att fastställa de närmare yrkesetiska kraven på sin verksamhet. Man kan dock mot detta invända att det i Sverige inte har uppställts något krav på att kvalificerade revisorer måste vara medlemmar i någon av de två branschorganisationerna för att få utöva revision. Det finns också ett inte helt försumbart antal revisorer som står utanför de två organisationerna.[104] Dessa kommer inte att omfattas av FAR:s regler för god revisorssed på föreningsrättslig eller avtalsmässig grund.

Jag har för egen del, för bedömningen av frågan om vilken rättslig legitimitet som FAR:s normgivning har, valt att utgå från frågeställningen om det överhuvudtaget är möjligt att till enskilda delegera uppgifter av normgivningskaraktär. En grundläggande princip är att föreskiftsmakt enligt RF inte kan överlämnas till enskilda.[105] Frågan om bemyndigande till enskilda att meddela föreskrifter genom utveckling av god sed behandlades av Redovisningskommittén i samband med översynen av redovisningslagstiftningen. Kommittén konstaterade att:

"Förbudet mot att delegera normgivningsmakt till enskilda hindrar inte att ett normgivande organ i lag eller annan bindande föreskrift hänvisar till s.k. standarder, dvs. regler som utarbetats av ett internationellt eller svenskt

[103] FAR:s yrkesetiska regler, A. Revisionsbyråbranschen och dess uppgift.

[104] Se s. 24, fotnot 11 ovan.

[105] Se Strömberg, s. 34.

standardiseringsorgan. En hänvisning till en sådan standard torde dock inte kunna omfatta framtida ändringar av den eftersom detta sannolikt skulle innebära en otillåten delegation av normgivningsmakten."[106]

Den svenske lagstiftaren har inte heller tilldelat branschen den kompetens som omnämns i det åttonde bolagsdirektivet.[107] Sammantaget så framstår det som om RF och det åttonde bolagsdirektivet hindrar att det till branschen överlämnas en formell behörighet att utveckla de närmare yrkesetiska bestämmelserna. Med detta sagt vill jag emellertid påpeka att avsaknaden av formell normgivningskompetens inte innebär att FAR:s uttalanden saknar praktisk betydelse. Som konstaterats så har branschen förarbetsvägen tillagts en uppgift att utveckla god revisorssed. Visserligen är FAR:s normer av privaträttslig natur. Formellt riktar de sig till ledamöterna i FAR och syftar till att ge dem vägledning och hjälp i de frågor som rör god yrkessed. FAR har dock ambitionen att reglerna av omvärlden skall uppfattas som uttryck för god yrkessed i allmänhet och att de därmed skall kunna tjäna som vägledning även för andra i branschen än de som är ledamöter i FAR.[108]

I praktiken synes domstolarna också inte helt sällan åberopa FAR:s uttalanden i såväl mål om skadestånd som bedömningar i disciplinärenden.[109] Vidare får FAR:s rekommendationer och uttalanden den effekten att det, med hänvisning till de ovan behandlade kraven på förutsebarhet vid utövande av offentlig tillsynsverksamhet, saknas förutsättning för att meddela disciplinär sanktion mot revisor om denne följt ett uttalande eller en rekommendation som var gällande vid tidpunkten för den åtgärd som står under prövning. Detta gäller dock under förutsättning att det inte redan då fanns praxis eller föreskrift av motsatt innehåll.

Sammanfattningsvis förefaller vad som här sagts innebära att FAR:s regler rörande innehållet i den goda revisorsseden saknar *formell* normativ status vid bedömningen av den rättsliga standarden god revisorssed. Däremot har revisionsbranschen en kompetens att utveckla den goda revisorsseden inom de ramar som sätts av föreskrifter och RN:s tolkningsföreträde. Tolkningsföreträdet innebär bl.a. att det faktum att revisorskollegiet kan hänvisa till en existerande praxis inte hindrar tillsynsmyndigheten från att, i vart fall med framåtblickade verkan, fastslå att

[106] SOU 1996:157, s. 136.

[107] Se avsnitt 3.3.1 ovan.

[108] FAR:s yrkesetiska regler, A. Revisionsbyråbranschen och dess uppgift.

[109] Se t.ex. Länsrättens i Stockholms län domar 2002-07-02 i mål nr 21272-01 och 2002-09-26 i mål nr 3708-02. Se även de exempel som Gometz anför, Gometz 1997, s. 98 ff.

innehållet i god sed avviker från det som hävdas av branschen. Branschen får således endast en restkompetens i förhållande till RN.

Jag har i avsnitt 3.5.1 i samband med diskussionen kring den goda revisorsseden som en standard nämnt att det framstår som om revisorerna kan komma att påverka sedens utveckling genom sitt beteende i yrkesverksamheten. Detta stöds också av att revisionsmetodiken utvecklats i hög grad av revisorerna själva. Frågan är vilket utrymme det finns att beakta det faktiska beteendet inom framför allt de stora revisionsbolagen vid en diskussion om formerna för den goda sedens utveckling.

Den enligt min mening givna utgångspunkten för svaret på denna fråga är att den goda revisorsseden skall ses som en rättslig standard. Detta innebär att formerna för sedens utveckling är låsta av den normhierarki som gäller på området. Detta medför i sin tur att den yttre gränsen för det utrymme som revisorerna har att påverka innehållet i den goda seden aldrig kan vara vidare än den som getts revisorsorganisationerna. Det finns dock mig veterligt inga tydliga exempel på att enskilda revisorer eller revisionsbolag genom sitt faktiska beteende kommit att påverka innehållet i den goda revisorsseden. Sannolikt är det i stället så att det arbete med utveckling av revisionsmetoder och yrkesetik som pågår inom revisionsbyråerna manifesteras i den normutveckling som sker genom branschorganisationernas försorg.

3.5.4 Den goda revisorssedens omfattning i förhållande till revisorers samlade verksamhet

Den goda revisorsseden omfattar all revisors verksamhet. Detta kan dock rimligtvis inte innebära att den omfattar allt revisorns arbete och hela hans vardag. Vad kravet på efterlevandet av den goda revisorsseden i stället bör innebära är att revisorn i sin verksamhet inte får bete sig på ett sådant sätt att beteendet hotar tilltron till hans funktion, branschen eller den kärnverksamhet han är godkänd eller auktoriserad för att bedriva. Denna slutsats stöds också av RevL:s systematik. Visserligen uppställs kravet på revisors skyldighet att följa god revisorssed utan några särskilda begränsningar i verksamhetstypen, men reglerna om förutsättningarna för vidtagande av disciplinära åtgärder har särskilt knutits till revisionsverksamheten.[110]

[110] Jfr 19 § RevL och 32 § RevL och prop. 2000/01:146, s. 111. I propositionen anförs särskilt att 32 § 2 st RevL främst kommer att tillämpas i revisionsverksamhet men också i fall av överträdelser av RevL i andra uppdrag.

När det gäller bedömningen av vilka intressen som är relevanta vid regleringen av revisorns verksamhet finns det således anledning att göra åtskillnad mellan frågor som i sin helhet skall bedömas inom ramen för god revisorssed och sådan som i och för sig ryms inom revisorns samhälleliga ansvar, men som i huvudfallet inte konstituerar ett rättsligt ansvar för revisorn. Jag menar därför att man bör skilja mellan ett *kärnområde* för den goda revisorsseden som en rättslig standard respektive vad man skulle kunna kalla för ett *restområde*.[111]

Avgörande för bestämmandet av vad som skall räknas till kärnområdet är de uppdrag för vilkas utförande revisorn erhåller sin auktorisation. Revisorn synes nämligen ha ålagts en skyldighet att verka som en allmänhetens företrädare vars uppgift är att ta ett samhälleligt ansvar för granskningen av vissa verksamheter. Enligt min mening bör därför kärnområdet innefatta all sådan verksamhet som revisorn utför under sin speciella kompetens (dvs. auktorisation eller godkännande). Det skulle alltså omfatta vad som i dagens snävare mening är revisionsverksamhet.[112] Den goda seden skall inom detta område innefatta såväl krav på efterlevnaden av legala krav och kvalitetskrav, vad som kan kallas för en *teknisk kvalitet*, som yrkesmässigt uppträdande, av mig kallad *allmän kvalitet*.

Vad sedan gäller den goda sedens omfattning över restområdet står det klart att den goda seden omfattar t.ex. frågor om viss sidoverksamhet hotar tilltron till revisorns oberoende.[113] Kraven på revisorn i övrig verksamhet torde främst vara begränsad till efterlevnaden av de allmänna yrkesetiska kraven, såsom förbudet mot att begå brott, respektive gränsdragningen mellan tillåten och otillåten verksamhet.

3.5.5 Konklusioner

Syftet med detta kapitel har varit att undersöka *rättskällestrukturen* på revisorsområdet. Frågan är problematisk inte minst pga. att det finns konkurrerade tolkningsargument för innehållet i den goda revisorsseden. Frågan om betydelsen av de olika förekommande rättsakterna för uttolk-

[111] Uppdelningen baseras på de slutsatser som drogs i den till RN 1997 av mig och Per Thorell avgivna promemorian Revisorns oberoende. Föremål för diskussion i den promemorian var omfattningen av RN:s tillsynskompetens. Men eftersom RN:s tillsynskompetens begränsas av de krav som RevL uppställer på revisorn finns det ett samband mellan RN:s tillsynskompetens och RevL:s tillämpningsområde som gör att resonemangen torde kunna tillämpas även här.

[112] Se 4.4.2 nedan, Thorell & Diamant, s. 13 ff och SOU 1999:43, s. 93 ff.

[113] Se prop. 2000/01:146, s. 111.

ningen av den goda revisorsseden är av betydelse för såväl denna undersökning som för frågor kring RN:s disciplinära verksamhet.

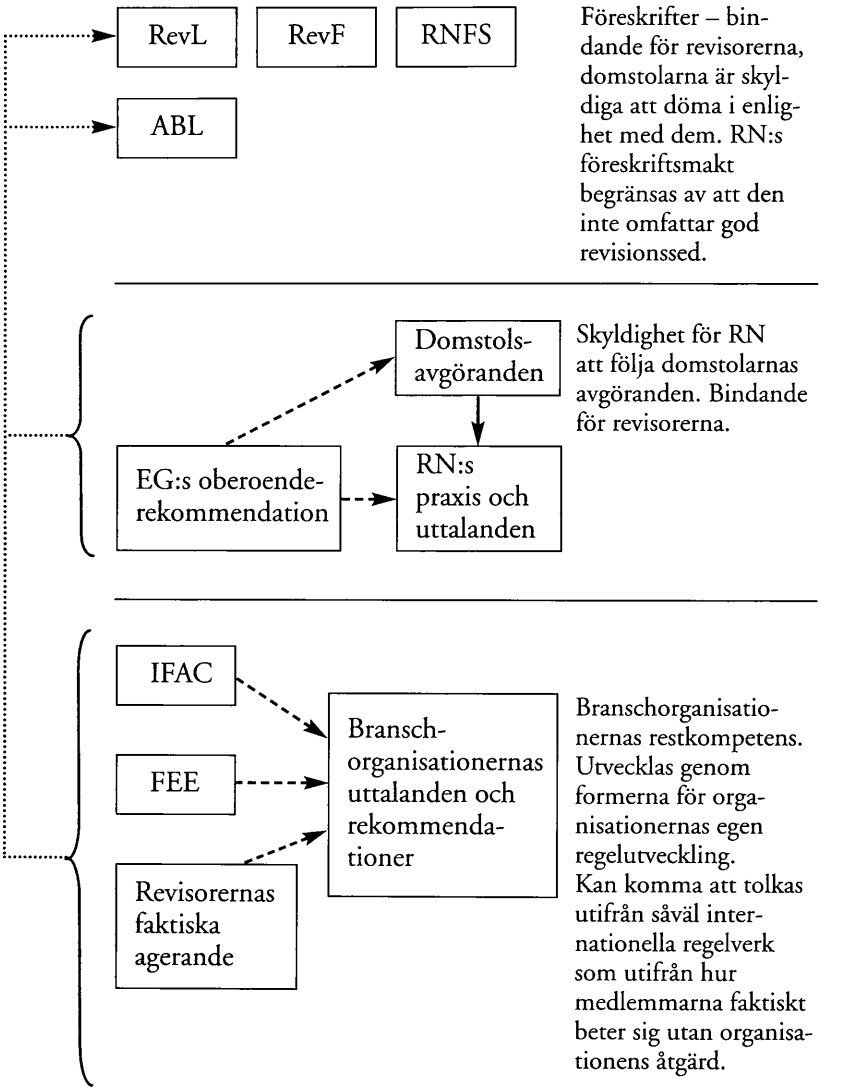
Utgångspunkten för diskussionen har varit att de svenska rättskällorna på revisorsområdet i huvudsak kan kategoriseras i tre delar; regler givna på författningsnivå, regler utvecklade genom tillsynsmyndighetens praxis samt regler utvecklade genom revisionsbranschens och revisorernas försorg.

Revisorsregleringen är i hög omfattning en ramreglering som uppställer krav på att revisorn skall agera på ett sätt som uppfyller gällande yrkesetiska krav på honom. Detta kommer i revisorsregleringen till uttryck genom kravet på att revisorn skall följa den rättsliga standarden god revisorssed. Standarden är en rambestämmelse som i sin tur måste ges ett innehåll. I detta kapitel har formerna för fastställandet av den goda seden diskuterats. Slutsatsen är att RN:s föreskrifter är normativt bindande i den mån de omfattar vad som är delegerbart enligt RF. Således har jag antagit att RN har kompetens att meddela föreskrifter rörande revisorns verksamhet. Denna skall i sådant fall omfatta regler rörande t.ex. teori- och praktikkrav, oberoendet samt formerna för bedrivandet av verksamheten. Däremot omfattar RN:s föreskriftsmakt inte innehållet i god revisionssed. I den mån RN meddelat föreskrifter är de bindande för revisorerna. Vidare har domstolarna att döma i enlighet med dem.

Har myndigheten inte uttalat sig om en fråga som faller inom föreskriftskompetensen eller om frågan faller utanför myndighetens normgivningskompetens måste norminnehållet i stället hämtas genom åberopande av rättslig argumentation ur källor som bär auktoritet i juridisk mening. Normhierarkins struktur är dock inte given i RevL. Med hänsyn till att de normer som styr revisorernas verksamhet och som inte ges i form av föreskrifter ytterst kan komma att ställas under domstols prövning, utgör prejudikaten från våra högsta domstolar givetvis en auktoritativ rättskälla. Som nämnts flera gånger finns dock ett begränsat antal avgöranden från prejudikatinstanserna. I stället kvarstår följande som argumentationskällor för fastställandet av gällande rätt: avgöranden från annan domstol är prejudikatinstans, avgöranden och uttalanden från RN som inte ändrats av högre instans samt branschens uttalanden och rekommendationer. Vid eventuella normkonflikter mellan RN och branschen har RN ett tolkningsföreträde.

Det i detta kapitel sagda kan sammanfattas genom följande schema.

Formerna för utveckling av god revisionssed och god revisorssed



Bindande för

Argumentativt tolkningsutrymme

Utfyllnad av RevL:s och ABL:s krav på efterlevnad av god revisorssed och god revisionssed inom de ramar som sätts av överordnade normer

DEL II

[redacted]

4 Om revisionens funktion och revisionsbegreppet

4.1 Inledning

Diskussionen kring de mekanismer som styr ett bolags sunda utveckling har inte sällan kommit att handla om behovet av att möjliggöra för bolagsledningen att på ett effektivt sätt bedriva verksamheten och samtidigt säkra tilltron till ledningens förmåga och vilja att göra detta. Revisionen anses vara en av hörnstenarna i säkrandet av denna tilltro.[1] Härav följer att *revisionens syfte* är att *säkra tilltron till de granskade verksamheterna*, något som i sig kräver att revisionen utförs på ett kompetent, effektivt och oberoende sätt.[2] Sett i detta perspektiv kan sägas att kravet på att en revisor skall vara oberoende är en av grundförutsättningarna för revisorns yrkesutövning. Men säkrandet av oberoendet är inget självändamål. Kravet på oberoende skall i stället ses som ett medel för att säkra revisionens funktion. Av detta följer att det finns ett samband mellan revisionens funktion och oberoendereglernas utformning. En rimlig utgångspunkt är därmed att man genom att fastställa revisionens funktion skall kunna fastställa även oberoendekravens funktion.

En förutsättning för att man skall kunna dra några slutsatser om sambandet mellan revisionens funktion och oberoendekraven är att innehållet i revisionsbegreppet kan bestämmas. En diskussion kring oberoenderegleringen förutsätter nämligen en förståelse för vilken del av revisorns verksamhet som är särskilt skyddsvärd. Samtidigt visar en genomgång av reglering och doktrin att revisionsbegreppet inte med lätthet låter sig fastställas. Det finns ett flertal definitioner som skiljer sig från varandra

[1] Se prop. 1994/95:67 s. 30 där regeringen anförde att "[s]å länge inte också revisionsberättelsen har offentliggjorts är informationsvärdet av årsredovisningen begränsat. Utan revisionsberättelse går det inte alltid att avgöra om årsredovisningen är fullständig och rättvisande. Härtill kommer att revisorn i revisionsberättelsen skall lämna uppgifter som inte framgår av årsredovisningen. Särskilt stor betydelse har härvid revisorns uttalande i frågan om styrelse och verkställande direktör skall beviljas ansvarsfrihet." Se även Mautz m.fl., s. 246 och Flint, s. 22 och 54.

[2] Cadbury-rapporten, s. 11 och 36.

beroende på det syfte de skall fylla och det regleringsklimat de tillkommit i.

Jag skall i detta kapitel lägga grunden för den kommande undersökningen av oberoendefrågorna genom att närmare studera revisionens funktion samt revisionsbegreppet. I avsnitt 4.2 kommer jag att diskutera revisionens funktion. I nästa steg i undersökningen (avsnitt 4.3) avser jag att fastställa revisionsbegreppets övergripande innehåll. Undersökningen i denna del kommer inledningsvis att begränsas till att försöka bestämma en teoretisk kärna av förutsättningar för att viss verksamhet skall kunna karaktäriseras som revision.

Utifrån de övergripande svar som kommer att erhållas i avsnitt 4.3 avser jag att detaljstudera revisionsbegreppets delar. I huvudsak är det tre frågeställningar som kommer att var föremål för studien för att utifrån revisionens funktion och revisionsbegreppet kunna slå fast utgångspunkterna för den yrkesetiska regleringen. För det första; under vilka förutsättningar behövs revisionen för att skapa tilltro till viss verksamhet? För det andra; hos vem skall denna tilltro tillskapas? Redan det faktum att revisionen skall vara tilltrosskapande visar att resultatet av revisorns granskning riktar sig *till någon eller några mottagare*. Mottagarna är *revisionens intressenter*. Dessa två första frågeställningar kommer att diskuteras i avsnitt 4.3.2 och 4.3.3 där jag i 4.3.2 söker fastställa i vilka fall det är påkallat med revision och i avsnitt 4.3.3 diskuterar revisionens intressenter.

En tredje fråga är på vilket sätt den eftersökta ökade tilltron skall kunna uppnås. En ökad tilltro till den granskade verksamheten förutsätter att granskaren åtnjuter ett förtroende som överstiger det som den granskade verksamheten har. Detta förtroende måste säkras inte bara rent faktiskt utan även synbart. För att den efterfrågade tilltron skall kunna säkras krävs att revisorn efterlever de rimliga krav som intressenterna ställer på honom. Ett med denna fråga sammanhängande problem är hur man skall kunna garantera att revisorn utför sina uppdrag i enlighet med de krav som ställs på honom. Min utgångspunkt är att detta måste ske utifrån den funktion som det offentliga auktorisationssystemet har att fylla. Således måste förutsättningarna för revisorns verksamhet vara klara. Dessa frågeställningar kommer att behandlas i avsnitt 4.3.4.

Ett i revisorssammanhang vanligt förekommande begrepp är *revisionsverksamhet*.[3] Begreppet förefaller lexikalt ha ett samband med revisionsbegreppet. I praktiken har det visat sig att innebörden av begreppet revisionsverksamhet inte är helt enkelt att fastställa. Jag skall därför i avsnitt 4.4, utifrån svaren på de i detta kapitel behandlade frågeställningarna, diskutera begreppets närmare innehåll.

[3] Se t.ex. 9–11 och 20–21 §§ RevL.

Meningen är att resultatet av den i detta kapitel genomförda studien skall kunna fungera som underlag för utvärderingen av reglerna rörande revisorns oberoende. Studien har därmed två syften. För det första skall resultatet av studien bistå med en förklaringsmodell till vilken revisorns verksamhet som skall anses vara särskilt skyddsvärd. Undersökningen skall för det andra utgöra underlag för den kommande undersökningen av oberoenderegleringens funktion.

Studien har genomgående utförts på så sätt att de enskilda frågeställningarna har undersökts utifrån existerande förklaringsmodeller. Då dessa främst är anglosaxiska kommer de att belysas med rättstillämpningsexempel från berörda länder. Syftet är dock i denna del inte komparativt. Avsikten är i stället att uppställa teoretiska utgångspunkter för att i ett andra led undersöka om de påvisade modellerna är möjliga att tillämpa i den svenska regleringsmiljön.

4.2 Revisionens funktion

4.2.1 Principal agent-teorin

Behovet av att kommunicera viss information och att låta denna vara föremål för granskning har i anglosaxisk litteratur förklarats med den s.k. *principal agent-teorin.*[4] Den bygger på utgångspunkten att bolagsledningen fungerar som en agent för bolagets ägare (principalerna).[5] En grundläggande utgångspunkt för denna syn är att det skett en separation mellan ägandet och förvaltningen av bolaget. Samtidigt finns det en inbyggd motsättning mellan bolagsledningens intressen och principalernas. Båda dessa grupper har ett intresse av att maximera sitt eget välstånd. Bolagsledningen kan komma att göra detta på bolagets och därmed på principalernas bekostnad. Incitamentet kan i det enskilda fallet leda till att bolagsledningen väljer att agera i sitt eget intresse till skada för principalerna.

Risken för att bolagsledningen i vissa situationer kan komma att åsidosätta sina skyldigheter mot bolagets ägare innebär att ledningens lojalitet måste säkras. Detta kan i huvudsak ske på två sätt. Antingen kan personer i ledande ställning *belönas* på sådant sätt att deras ställning kommer att vara jämställd med ägarnas eller så måste bolagsledningen *övervakas.* Trots att det anses vara möjligt att utjämna förhållandet mellan principa-

[4] Principal agent-teorin har behandlats bl.a. av Eisenhardt, Fama & Jensen och Bergström m.fl.

[5] Normalt avses med principalerna ägarkollektivet.

len och agenten genom någon form att belöningssystem anses det dock vara svårt att hitta ett belöningssystem som är tillräckligt effektivt och som samtidigt är lika billigt och funktionellt som övervakning.[6]

Övervakningens effektivitet förutsätter någon form av rättsföljd vid bristande efterlevnad av den eftersökta lojalitetsplikten. Som Easterbrook och Fischel påpekar kommer agenten i det enskilda fallet att ställa den kortsiktiga förtjänsten bl.a. mot risken för uteblivna framtida inkomster.[7] Agentens lojalitet går således att sätta i relation till sannolikheten för att få behålla sitt uppdrag och sina inkomster. Övervakningssystemets effektivitet förutsätter därför i nästa led att det finns sanktioner vid bristande lojalitet hos agenten.

Övervakningens funktion är således att möjliggöra för principalen att försäkra sig om att agenten inte åsidosätter sina skyldigheter mot denne. Övervakningen skall syfta till att möjliggöra för principalen att bedöma hur agenten handhar skötseln av principalens intressen i bolaget. Risken att utsättas för sanktioner fungerar nämligen som styrmedel endast under förutsättning att principalerna har en möjlighet att upptäcka en illojalitet.

Ett sätt att åstadkomma en övervakningsmekanism är att principalerna avtalsvägen tillförsäkrar sig någon form av insynsrätt i bolaget.[8] Svagheten med detta är dels att insynsmöjligheten är beroende av den enskilde principalens styrka, dels att varje individ själv måste säkra denna sin insyn. En av de största enskilda kostnaderna vid bolagsdrift anses vara relaterad just till *kostnaderna för övervakning* av personer med olika ekonomiska intressen. För att övervakningen skall fylla den eftersträvade funktionen måste priset för övervakningen vara rimligt. Risken är annars att kostnaden för övervakningen kan komma att bli så stor att presumtiva investerare och affärspartners avstår från att göra affärer med bolaget eller att priset för principalernas insats stiger. Kostnaden för övervakningen får därför inte överstiga den förtjänst som görs genom övervakningsmekanismerna.[9]

Ett alternativt sätt att åstadkomma en övervakningsmekanism i företag som anses speciellt skyddsvärda är att lagstiftningsvägen uppställa krav på att bolaget, för att få utöva sin verksamhet, måste skaffa sig en övervakningsmekanism och svara för att denna fungerar. Härigenom kan ägarkollektivets intressen tillgodoses på ett effektivt sätt. I syfte att möjliggöra för vissa utpekade intressenter att bedöma bolagets verksamhet

[6] Se t.ex. Dunn, s. 4.
[7] Easterbrook m.fl., s. 95.
[8] Se Hessen, s. 278 f.
[9] Jfr Easterbrook m.fl., s. 9 f.

kan således uppställas krav på att viss information skall lämnas till dem som kollektiv och att den skall vara föremål för någon form av oberoende granskning. Revisorns uppgift blir därmed att kontrollera om de personer som fått bolagsstämmans uppdrag att sköta bolagets förvaltning uppfyller sina åtaganden mot de relevanta intressenterna.[10] Detta skall ske genom att revisorn verifierar att den lämnade informationen på ett adekvat sätt avspeglar bolagets verkliga ekonomiska ställning och agentens agerande vid handhavandet av bolagets förvaltning. Revisorn är således ett principalernas och andra intressenters verktyg vars uppgift är att kontrollera att bolagsledningen uppfyller sin avtalsenliga lojalitetsplikt.[11] Revisorerna skall genom sitt arbete tillskapa ett incitament för bolagsledningen att i sin förvaltning agera lojalt, dvs. med bolagets bästa för ögonen. Genom att ersätta varje enskild intressents behov av att själv kontrollera hur bolagsledningen sköter sitt uppdrag med en agent som skall utföra denna kontroll i alla intressenters gemensamma intresse, minskas övervakningskostnaderna vilket ökar intressentkollektivets förmögenhet.[12]

Ett ytterligare skäl bakom de legala kraven på revision i aktiebolag och andra former av bolag i vilka verksamheten bedrivs med begränsat ekonomiskt ansvar för ägarna anses vara att dessa bolagsformer är av stort *samhälleligt intresse*.[13] SEC har i samband med 2001 års ändringar i sina regler för revisorers oberoende uttalat att:

> "The final rules advance our important policy goal of protecting the millions of people who invest their savings in our securities markets in reliance on financial statements that are prepared by public companies and other issuers and that, as required by Congress, are audited by independent auditors."
>
> "Independent auditors have an important public trust. Investors must be able to rely on issuers' financial statements. It is the auditor's opinion that furnishes investors with critical assurance that the financial statements have been subjected to a rigorous examination by an objective, impartial, and skilled professional, and that investors, therefore, can rely on them."[14]

[10] Se t.ex. Lee, s. 93. Som jag återkommer till nedan är det inte givet att det är uppdragsgivarna, dvs. ägarna, som ensamma är att anse som intressenter.

[11] Bingham LJ baserade sitt votum i avgörandet Caparo Industries plc. v. Dickman and others [1989] 1 All ER 798 på ett sådant resonemang. Han fastslog vidare att informationsbehovet stärktes av att det även låg i bolagets intresse att intressenterna inte fick fri insyn i bolaget i de fall de inte tillika var bolagsfunktionärer.

[12] Resonemanget bygger på att syftet med bolagsformen normalt är att generera vinst till ägarna. Man kan naturligtvis tänka sig även annat syfte med verksamheten, jfr 12 kap. 1 § 3 st ABL. Principal agent-teorin säger då att revisorns uppgifter i dessa fall kommer att utformas i enlighet med detta genom hans kontrakt med bolaget.

[13] Se t.ex. SOU 1995:44, s. 15.

[14] SEC 2000, s. 2.

Revisionen skall således åstadkomma ökad tilltro inte bara till den enskilda granskade verksamheten utan även till verksamhetsformen och ytterst till värdepappersmarknaden. När det gäller den lagstadgade revisionen kan alltså sägas att lagstiftaren genom att uppställa krav på viss kvalificerad granskning vill åstadkomma en form av garanti för verksamhetens kvalitet. Samma argument kan återfinnas i det pågående arbetet med översynen av den engelska Companies Act. Den arbetsgrupp som har till uppgift att genomföra översynen konstaterar rörande revisionens funktion att:

> "The auditor's role is fundamental in ensuring truth and comprehensiveness in reporting, and that management is properly accountable to shareholders and to external constituencies. The audit process also benefits these interests indirectly, by encouraging good corporate governance."[15]

Revisionen har således en *kvalitetssäkrande funktion*. En vedertagen syn på revisionens funktion är att den genom att säkra kvaliteten på det granskade materialet skall fungera som en *tilltrosskapare* till den enskilda verksamhet som är föremål för granskning.[16] Stettler har till och med gjort gällande att detta tilltrosskapande är "the only product of attestation".[17] Revisionens *övergripande funktion* är således att skapa ett förtroende för den *enskilda granskade verksamheten* respektive *verksamhetsformen* i vid mening hos någon eller några mottagare – *intressenter* – av information rörande det som har granskats. Detta övergripande mål är i sin tur avsett att fungera på två undernivåer. Jag har fastslagit att ett skyddssubjekt är den granskade verksamheten, både vad gäller den enskilda rörelsen och verksamhetsformen som sådan. Men det här ovan återgivna SEC-uttalandet antyder att det finns ytterligare en sida av revisionens funktion, nämligen den som är knuten till allmänhetens intresse av en fungerande värdepappersmarknad. Revisorn kan ur detta perspektiv ses som en portvakt till den publika värdepappersmarknaden. Denna portvaktsfunktion kännetecknas enligt Coffee av tre faktorer. För det första skall revisorn vara en utomstående person vars beslut har rättsverkningar i det att en erinran från revisorn skall resultera i någon form av rättslig sanktion. För det andra skall han utöva sin verksamhet under ett eget rättsligt ansvar. Slutligen skall han inte ha mer än ett begränsat eget intresse av utfallet av granskningen.[18]

[15] CLRSG 5, s. 200.
[16] Flint, s. 6.
[17] Stettler, s. 31.
[18] Coffee, s. 1.

Det har i anglosaxisk doktrin ibland framförts idéer om att revisionens, eller rättare sagt revisorns, funktion är att fungera som en försäkringsgivare som skall dela den ekonomiska risk som intressenterna tar i samband med att de gör sitt ekonomiska engagemang.[19] Intressenterna kommer att känna större tilltro till verksamheten genom att de har en ekonomisk medrisktagare – en garant – för verksamheten, vilket i sin tur innebär att investerarna är beredda att sätta ett lägre pris på sin kapitalinsats. Således kan revisionens funktion även med utgångspunkt i detta sägas vara att skapa tilltro till den verksamhet som är föremål för granskningen i syfte att minska kostnaderna för denna.

4.2.2 Revisionens funktion i den svenska regleringsmiljön

ABL ålägger revisorn att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.[20] Resultatet av granskningen skall utmynna i en revisionsberättelse som skall innehålla ett uttalande om årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med ÅRL. Revisionsberättelsen skall också innehålla uttalanden om bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen, om bolagsstämman bör besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen, och om styrelsen och den verkställande direktören i förekommande fall har upprättat en förteckning enligt 12 kap. 9 § ABL över vissa lån och säkerheter. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande om styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Vidare skall revisorn i revisionsberättelsen anmärka om bolaget inte fullgjort sina åtaganden gällande vissa skatter och avgifter. Slutligen får revisorn i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att aktieägarna bör få kännedom om.[21] Av ABL:s bestämmelser följer således att revisorns granskning syftar till att möjliggöra för revisorn att till aktieägarna såsom kollektiv uttala sig om det granskade bolagets företrädare bedrivit bolagets verksamhet i enlighet med de skyldigheter som såväl bolaget som företrädarna har såsom dessa manifesteras i bl.a. lag och bolagsordning.[22]

[19] Se t.ex. Dunn, s. 8.
[20] 10 kap. 3 § ABL.
[21] 10 kap. 27–32 §§ ABL.
[22] Revisorns granskning kan även komma omfatta de situationer i vilka revisionsklienten avtalsvägen kan ha påtagit sig en skyldighet att agera på visst sätt. I den mån det ligger inom revisorns uppdrag att även granska bolagets efterlevnad av denna lojalitetsplikt, något som varierar mellan olika rättsområden, kommer revisorns granskning också att omfatta dylika åtaganden, se vidare avsnitt 4.4.4.

I ABL beskrivs de uppgifter som revisorn har och formerna för avrapportering av resultatet av granskningen. Däremot kan man av reglerna inte dra några direkta slutsatser rörande den funktion som revisionen skall fylla. Således måste detta härledas på annat sätt. Den i kapitel 2 redovisade historiska utvecklingen av revisionskraven i Sverige visar på att lagstiftaren sett revisionens funktion såsom säkrare av såväl tilltron till verksamheten i de enskilda bolagen som generella associationsrättsliga och samhälleliga intressen. Även av nyare förarbeten till ABL framgår att bestämmelserna om revision av regeringen anses fylla en viktig funktion i det associationsrättsliga regelverket.[23] Där anförs att det för aktieägarna är viktigt att bolagets verksamhet och ställning kontrolleras av ett sakkunnigt och självständigt organ. Företagsledningen kan dra nytta av en kompetent granskning. Även för bolagets borgenärer, anställda och det allmänna finns ett intresse av en ändamålsenlig kontroll av att bolagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt och att dess ställning och resultat redovisas riktigt. Denna syn på revisionens funktion finner också stöd i FAR:s regler. Av RS 200 2SE och 3 framgår att målet för den lagstadgade revisionen i Sverige är att revisorn skall lämna en revisionsberättelse i syfte att uttalandena däri skall öka årsredovisningens trovärdighet. Således kan fastslås att revisionen syftar till att säkra tilltron till den verksamhet revisorn är satt att granska till nytta för vissa utpekade intressenter.[24] Såtillvida finns det en överensstämmelse mellan principal agent-teorin och de allmänna utgångspunkterna för den svenska regleringen.[25]

Revisionens funktion sedd såväl ur ett allmänt svenskt perspektiv som i förhållande till principal agent-teorin bygger på ett övervakningsbehov. Som redan konstaterats grundas övervakningsteorin på det faktum att de skyddsvärda intressenterna, i vars intresse revisionsplikten uppställts, är separerade från förvaltningen i bolaget.[26] Principal agent-teorin framstår därför som en något diffus förklaringsmodell i små ägarledda bolag. Visserligen har i förarbetena till ABL uttalats att det även vad gäller de mindre bolagen finns en vid intressentkrets vars intressen skall tillvaratas genom lagstadgad revision, samtidigt som kostnaderna för revisionen inte är betungande för mindre bolagen.[27] Men på samma gång har det i de ägarledda bolagen inte uppstått någon separation mellan ägandet och hand-

[23] Prop. 1997/98:99, s. 133.

[24] Frågeställningen om intressentkretsens sammansättning behandlas utförligt i avsnitt 4.3.3.

[25] Frågan om vilka avnämarna av revisorns arbete är behandlas vidare i avsnitt 4.3.3 nedan.

[26] Se avsnitt 4.2.1.

[27] SOU 1995:44, s. 214 och prop. 1997/98:99, s. 133.

havandet av bolaget. Det torde därför vara svårt att förklara behovet av legala revisionskrav med en ren principal agent-teori i dessa bolag.

Sannolikt är det så att de huvudsakliga argumenten för revisionsplikt i de mindre bolagen i stället är inriktade på förutsättningarna för att de ägarledda bolagens ägare skall klara av skötseln av bolaget. De legala kraven på revision kan därmed sägas ha en pedagogisk funktion i det att bolaget under hotet av revisorns granskning – och under hans ledning – tvingas sköta sin bokföring, redovisning och förvaltning. Detta är av betydelse inte bara för bolaget i sig utan även för bolagets intressenter som erbjuds en resurs att få bilden av bolagets ekonomiska ställning säkrad genom revisorns granskning och verifiering.[28] Övervakningsmekanismen skall således i ett svenskt perspektiv värna även om andra intressen än ägarnas. Syftet är dock alltjämt att säkra tilltron till det enskilda bolaget och till verksamhetsformen som sådan.

Däremot fungerar övervakningsteorin bättre i fråga om de större bolagen i vilka ägandet är separerat från förvaltningen. För dessa bolag är inte bara tilltron till det enskilda bolaget av betydelse utan även tilltron till associationsformen som sådan. Genom att underkasta sig revisorns granskning får bolagen också tillgång till marknaden för handel med värdepapper. Samtidigt får marknadens övriga aktörer en försäkran om att de bolag som är föremål för handel uppfyller vissa minimikrav när det gäller kvaliteten på den offentliga redovisningen och skötseln av bolagens förvaltning.[29] Därmed har ett ytterligare raster tillkommit till revisionens funktion genom de särskilda krav som ställs på noterade bolag. Förklaringen till detta är att dessa bolag är av stort samhälleligt intresse.[30]

4.3 Revisionsbegreppet

4.3.1 Utgångspunkter för undersökningen

Inom ramen för den rättsliga regleringen av revision och revisorns arbete är termen revisionsverksamhet av central betydelse. I RevL nämns bl.a. "revisionsverksamhet" och "annan verksamhet ... än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet". Reglerna förefaller utgå från innehållet i begreppet revision. Vad avses då med revisionsbegreppet?

[28] Jfr Freedman & Godwin, s. 110 f.
[29] SEC 2000, s. 5, och Coffee, s. 1.
[30] Se t.ex. SOU 2004:47, s. 21.

Termen revision går att härleda tillbaka till latinets revidere.[31] Enligt Svenska Akademiens ordbok syftar termen på en granskning, genomgång, kontroll eller dylikt.

I doktrinen finns det ett flertal olika definitioner på vad som avses med revision.[32] Som exempel kan nämnas IFAC:s definition enligt vilken: "[t]he objective of an audit of financial statements is to enable the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework."[33] Stettler har i sin definition av begreppet revision förtydligat granskningsföremålet genom att utgå från att revision är "... an objective systematic review process that involves selecting and evaluating evidence ..." Han har härvidlag gjort en distinktion mellan granskning av finansiell information – som syftar till att jämföra det granskade materialet med de underliggande ekonomiska händelserna och med allmänt accepterade principer för redovisning av och rapportering över sådana händelser (med svensk terminologi redovisningsrevision) – och aktivitetsgranskning inriktad mot genomförandet av aktiviteterna och tillsynen över dessa (förvaltningsrevision).[34]

Revision innebär sammanfattningsvis att en granskare (revisor) genomför en efterhandsgranskning av ett granskningsföremåls ekonomiska rapporter eller vissa funktionärers aktiviteter.[35] Revisorns granskning syftar till att möjliggöra för honom att avge ett yttrande av vilket det skall framgå om:

a) det material som varit föremål för granskningen rätt återspeglar de händelser som ligger till grund för materialet och har upprättats i enlighet med vissa givna regler samt om

b) de personer som varit föremål för granskning har skött sitt uppdrag i enlighet med de åtaganden de gjorde när de accepterande att ta uppdraget.[36]

[31] Jfr Moberg, s. 30.

[32] Om innebörden i begreppet revision inom regleringen av den offentliga revisionen se Lundin, s. 111 ff.

[33] IFAC, ISA 200.2.

[34] Stettler, s. 3.

[35] Granskningssubjekten kan vara flera i ett och samma granskningsföremål. Revisorn skall t.ex. granska såväl räkenskaperna – som är relaterade till bolagets ekonomiska ställning – som förvaltningen – som är relaterad till bolagsledningens sätt att sköta sitt arbete. Dessa granskningar kan i och för sig sammanfalla för det fall en förvaltningsåtgärd dokumenteras i räkenskaperna, men så behöver inte vara fallet.

[36] Lundin benämner i sitt arbete de två delarna av revisionen för informations- respektive aktivitetsrevision, Lundin, s. 113.

Även om denna beskrivning kan sägas återge innehållet i revisorns arbete så är den inte tillräckligt allmängiltig för att tjäna som underlag för den vidare undersökningen. Ett försök att ge revisionsbegreppet ett teoretiskt innehåll har gjorts av Flint. Flint har den utgångspunkten att revisionen:

> "... has evolved in response to a perceived need of individuals or groups in society who seek information or reassurance about the conduct or performance of others in which they have an acknowledged and legitimate interest: it exists because the interested individuals or groups are unable for one or more reasons to obtain for themselves the information they require."[37]

Flint synes alltså närmast ha utgått från att revisionen har en samhällelig funktion. Genom revisionen skall åstadkommas en kontroll som skall säkra pålitligheten i viss verksamhets skötsel. Flint har på grundval av denna utgångspunkt fastställt sju postulat[38] vilka utpekar de nödvändiga betingelserna för att det skall vara fråga om revision och för att revisionen skall fylla någon som helst (samhällelig) funktion. De av Flint uppställda postulaten är (i min översättning):

1. Det skall finnas ett förhållande mellan två eller flera parter i vilket en av parterna har ett redovisningsansvar[39] i förhållande till övriga parter.[40]
2. Det skall saknas möjlighet för de mottagande parterna att själva verifiera tillförlitligheten i den redovisade informationen.
3. Granskaren skall vara oberoende och granskningen skall stå fri från begränsningar av det som skall granskas och rapporteringens innehåll.
4. Det skall vara möjligt att mäta (kvantifiera) det som skall vara föremål för granskningen.
5. Granskningen skall ske utifrån ett känt regelverk.
6. Informationen skall vara så klar att det skall gå att lämna en rapport över den.
7. Granskningen skall vara ekonomiskt eller socialt nyttig.[41]

[37] Flint, s. 14 f.

[38] Med postulat avses en sats som måste antas vara sann trots den inte kan bevisas eller en grundregel vars riktighet man godtar i det praktiska handlandet.

[39] Begreppet redovisningsansvar skall tolkas i vid bemärkelse. Det kan alltså även röra sig om annat än finansiell information. Flint använder termen "accountability".

[40] Lundin talat om ett förhållande huvudman-uppdragstagare (Lundin s. 118). Detta är som jag återkommer till nedan inte en given utgångspunkt. Man kan likaväl tänka sig att en redovisningsskyldighet uppkommer i förhållande till en part som inte har denna personliga relation till granskningsföremålet utan i stället har ett övergripande samhälleligt intresse.

[41] Flint, s. 21 ff.

Utifrån postulaten torde det vara möjligt att sluta sig till att det, för att det skall vara fråga om revision, skall föreligga någon form av *relation* mellan *avsändaren* av viss information och *mottagarna* som gör det påkallat att *kommunicera informationen* ifråga. Men all information som skall kommuniceras behöver inte granskas. Utifrån vad som ovan sagts om revisionens funktion så måste det finnas *ekonomisk eller samhällelig nytta* kopplad till kraven på revision som uppnås genom granskningen. Det granskade materialet skall alltså för mottagarna vara mer användbart i sin granskade form än i ogranskat skick. Den granskning som genomförs skall slutligen ske utifrån en uppsättning *givna och för alla parter kända regler.*

Jag har för egen del valt att strukturellt utgå från Flints postulat vid den kommande undersökningens genomförande. Det praktiska skälet till detta är att Flints arbete är ett av de få för mig kända arbeten i vilka revisionens grundförutsättningar har strukturerats. Ett ytterligare argument för användandet av Flints teori är att den till sin natur är normativ. Den syftar till att ge underlag för konkreta lösningar på ett visst problem (i detta fall regleringen på revisionsområdet).[42] Härigenom lämpar den sig väl för en juridisk undersökning av revisorsregleringen.

För att kunna fungera som underlag för en undersökning av revisorsregleringens oberoenderegler måste dessa teoretiska utgångspunkter förankras i den studerade (svenska) rättsordningen. Jag skall därför här nedan undersöka de separata delarna i de teoretiska utgångspunkterna genom att dels utveckla dem närmare, dels ställa dem i relation till den svenska regleringen.

4.3.2 Partsförhållanden som medför ett kommunikationsbehov

4.3.2.1 Teoretiska utgångspunkter

Jag har på grundval av Flints postulat konstaterat att en första förutsättning för att det skall vara frågan om sådan verksamhet som är att karaktärisera som revision är att en relation mellan två eller flera parter är för handen och att detta förhållande gör det påkallat med någon form av redovisning. Med redovisning avser jag att det skall föreligga ett behov av att vidareförmedla vissa upplysningar som inte är kända för den mottagande parten och som möjliggör för denna part att bedöma sin rätt. Men inte alla situationer i vilka det uppkommer någon form av redovis-

[42] Jfr Artsberg, s. 31 f.

ningsskyldighet är sådana att de också medför ett granskningsbehov. Det måste även finnas givna förutsättningar under vilka detta kommunikationsbehov är av sådant intresse att någon eller några parter är beredda åsamka den aktuella rättsliga relationen ytterligare kostnader. Det föreligger alltså ett behov av att fastställa och avgränsa de situationer och partsförhållanden i vilka det uppkommer ett behov av redovisning som i sin tur som gör det påkallat med en kvalificerad granskning, dvs. revision.

Som konstaterades i samband med undersökningen av revisionens funktion är sådan revision som är grundad på legala eller andra krav på ett visst rättsförhållande inte baserad på ett självständigt behov av granskning. Revisionen är accessorisk till det bakomliggande rättsförhållandet genom att den skall säkra kvaliteten i det material som redovisar utfallet av detta rättsförhållande. Revisorn har som huvudregel ingen självständig skyldighet eller rättighet att agera. Revisorn skall i stället kommunicera sina granskningsresultat till dem som skall (alternativt kan) agera. Stettler har utpekat just kommunikationsbehovet mellan granskningsföremålet och intressenterna med revisorn som kvalitetssäkrare som ett av särtecknen för revision.[43] Således kan fastslås att kravet på revision är kopplat till ett *kommunikationsbehov* av den underliggande informationen. En förutsättning för att revisionen skall kunna fylla sin funktion är således att det finns ett behov hos enskilda individer eller ett mer eller mindre heterogent kollektiv intressenter att få del av viss information. Det skall finnas en avsändare och en mottagare av den information som skall vara föremål för granskning. Informationen skall vara inriktad på avsändarens prestation. Kommunikationsbehovet skall, när det gäller bolagsrätten, syfta till att tillhandahålla information som möjliggör för mottagaren att fatta ekonomiska beslut.[44]

Kommunikationsbehovet kan aktiebolagsrättsligt förklaras med att de enskilda ägarna inte har insyn i bolagets förvaltning. I dessa bolag kan kraven på den offentliga redovisningen förklaras med ett *kapitalanskaffningsargument*. Argumentet utgår från att aktiebolaget skall ses som en kapitalassociation. Detta innebär bl.a. att bolagsformens syfte är att generera kapital för att bedriva den verksamhet som avsetts i bolaget. Bolagets verksamhet kan finansieras antingen genom lån från kreditgivare, eller genom anskaffandet av ett eget kapital.[45]

[43] Stettler, s. 4.

[44] Se t.ex. AICPA 1973, s. 13.

[45] I ett initialskede kommer bolaget – vars ägare i detta skede tillika är stiftarna – enbart ha ett eget kapital. Det är först när bolaget kan lämna någon form av säkerhet som det kan uppta krediter med bibehållandet av friheten från det personliga betalningsansvaret för investerarna.

Investerarnas risk är i princip begränsad till deras ekonomiska insats. De kan nämligen välja att sprida sina investeringar och därmed minska den risk som varje enskild placering innebär. Genom att på så sätt minska den enskilda ekonomiska risken för varje intressent sänks priset för bolagets anskaffande av kapital. Men detta har också sitt pris. Genom att begränsa sin inblandning i verksamheten till att bidra med nödvändigt kapital kommer investerarna – i brist på avtal om annat – att skiljas från den direkta förvaltningen av bolaget. Ägarnas inflytande i det enskilda aktiebolaget kommer att vara begränsat till utövandet av den rösträtt som aktieinnehavet medger. Ju mer spritt ägandet är desto mindre är inflytandet i bolaget.[46] Det verkliga inflytandet över verksamheten tillkommer därmed inte ägarkollektivet utan bolagsledningen eller de intressen den representerar.[47] I de fall bolagsledningen inte själv, direkt eller indirekt, har ett eget intresse i utfallet har en separation mellan ägandet och förvaltningen uppstått.[48] En konsekvens av detta är att i de fall en separation skett så saknar ägarna liksom övriga intressenter möjlighet att själva bedöma värdet av sin investering och användandet av de satsade medlen. Ett sätt för ägarna och övriga intressenter att komma till rätta med detta problem är att kontraktsvägen kräva att bolagsledningen skall rapportera utfallet av sin förvaltning. Problemet är dock att det är bolagsledningen som besitter all information och som kan välja vilken information som skall kommuniceras. Investerarna saknar således möjlighet att bedöma sin investering på annat sätt än genom sådan information som bolagsledningen och de intressen denna representerar väljer att lämna.

Denna *informationsasymmetri* anses inte vara gynnsam vare sig för aktiebolaget, för dess ägare eller för kapitalmarknaden. Ett sätt för ägarkollektivet, och i vissa fall för de enskilda intressenterna, att minska detta sitt informationsunderläge är att låta den information som ledningen skall lämna bli föremål för kvalitetsgranskning.[49] Ägarna kan avtalsvägen kräva att den information som ledningen lämnar skall vara granskad av en i förhållande till bolagsledningen oberoende revisor. På detta sätt tillförs den av bolaget lämnade redovisningen viss tilläggsinformation som skall öka ägarnas möjligheter att bedöma värdet av sin investering.

[46] Berle och Means visade redan 1928 att ägandet i de amerikanska storbolagen var spritt och att en stor del av aktierna ägdes av småsparare. Se Hessen, s. 274 f. Om detta gäller idag med hänsyn till det allt större institutionella ägandet kan i och för sig ifrågasättas.
[47] Hessen, s. 277 med vidare hänvisningar till Berle och Means.
[48] Jfr Fama & Jensen, s. 304.
[49] Berle och Means anvisade säkrandet av informationsflödet som medel för att återföra makten till ägarna. Detta återspeglas enligt Hessen i 1933 års Securities Act, se Hessen, s. 278 f.

Men kostnaden för att i varje individuellt fall sluta ett avtal med bolaget om att den information som lämnas skall vara föremål för kvalificerad granskning innan den kommuniceras, är inte försvarbar ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. Det föreligger därför ett behov av att *standardisera* kraven på lämnande av information och granskningen av denna. Standardiseringsbehovet kan tillgodoses genom att man tillhandahåller ett regelverk som reglerar en bolagsforms lämnande av ekonomisk information samt granskningen av denna. På detta sätt tillförs den av bolaget lämnade redovisningen viss tilläggsinformation som skall öka läsarens förtroende för bolagets egna uppgifter. Härigenom minskar den kostnad som belastar den enskilda transaktionen med bolaget.

De standardiserade regelverken kan i vart fall i utgångsläget vara antingen privat- eller offentligrättsliga. Men rör det sig om bolag vars aktier är föremål för en mera spridd handel torde samhälleliga intressen tala för att kraven skall uppställas på lagstiftningsnivå.[50]

4.3.2.2 Kommunikationskravet i förhållande till svensk rätt

Allmänt

Som redovisats ovan bygger den svenska revisorsregleringen på tanken att revisorn skall granska, och till bolagsstämman rapportera, hur bolagets funktionärer efterkommit sina skyldigheter att handha ett bolags angelägenheter. Det framstår således som om kommunikationsbehovet är en av utgångspunkterna för fastställandet av revisionsbegreppet i svensk rätt.

En av de förutsättningar som de anglosaxiska författarna grundat sina ståndpunkter på är att ägandet av ett aktiebolag är separerat från bolagets förvaltning. Härigenom uppkommer ett pga. informationsasymmetri grundat granskningsbehov. Denna syn är riktig i fråga om bolag med ett spritt ägande och framför allt ur ett värdepappersmarknadsperspektiv. Problemet är dock att de flesta aktiebolag i Sverige är små ägarledda "levebrödsbolag".[51] Bolagets ägare har normalt den insyn i sitt bolag som behövs för att de, i vart fall om de besitter nödvändig kompetens, skall kunna tillvarata sitt ekonomiska engagemang på bästa sätt. Detta kan ske antingen genom att de är direkt inblandande i driften av bolaget eller genom den insynsrätt som en bolagsman har i ett mindre aktiebolag.[52] I dessa bolag saknas således det direkta behovet för ägarna att kontrollera

[50] Jfr Cheffins, s. 244 ff.
[51] Se SCB – Aktuell statistik ur företagsregistret, s. 1.
[52] Jfr 9 kap. 24 § ABL.

verksamhetens skötsel. Normalt är bolagets aktier inte heller föremål för en mer allmän handel. Således kan den ovan redovisade modellen inte appliceras direkt på dessa. När det gäller de små ägarledda bolagen kan kommunikationsbehovet därför näppeligen förklaras av det tidigare behandlade omsättningsintresset eller av ett marknadsskyddsintresse.

Vill man vidhålla att det föreligger behov av att kommunicera information från de ägarledda bolagen måste kommunikationsbehovet förklaras på annat sätt. En förklaringsmodell kan vara att det finns intressen knutna till det enskilda bolaget som behöver tillförlitlig information om bolagets skötsel. Informationsbehovet baseras i princip på det enskilda bolagets förhållanden och kommunikationsbehovet borde rimligtvis också förändras med förhållandena i detta. I Sverige kan kommunikationsbehovet därför förklaras med en modell där kraven på information skall tillgodose flera intressenters rätt, däribland statens och borgenärernas.[53]

En nödvändig, men inte tillräcklig, förutsättning för att det skall vara fråga om revision är således även i Sverige att det finns ett behov av att kommunicera viss information. Kommunikationskravet får anses tillgodosett i det fall en legitimerad användare kan dra befogade slutsatser om det granskade objektet i samband med fattandet av ekonomiska beslut. HD har uttalat att generellt har var och en rätt att utgå från att uppgifterna i ett aktiebolags årsredovisning[54] är riktiga om det uppges att redovisningen har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning och detta har verifierats av en revisor.[55] Rimligtvis kan dock inte alla situationer i vilka det uppkommer ett redovisningsförhållande mellan parter leda till att ett behov av att uppställa krav på mellanliggande granskning är för handen. Behovet skall även vara *erkänt*.[56] Det skall med andra ord föreligga ett rättsligt relevant förhållande som grundar en redovisningsskyldighet med vilken följer en granskningsförpliktelse.

I snäv bemärkelse innebär det ovanstående att grundläggande för förekomsten av ett relevant förhållande är att det föreligger ett rättsligt an-

[53] Se t.ex. SOU 1995.44, s. 15.

[54] I det aktuella målet var det fråga om en balansräkning.

[55] NJA 1998 s. 734. I detta mål fann dock domstolen att den skadelidande borgenären (en bank) inte gjort vad som ålegat denne eftersom gäldenären bedrev verksamhet i en riskfylld bransch. HD fann att skäl förelåg att i och för sig jämka skadeståndet på grund av att banken brustit i sin kreditprövning.

[56] I FEE:s rapport talas om "... those directly affected by the work and entitled to have a legal interest in the results" samt "the public interest". FEE 1998, s. 8. Mer om detta nedan vid behandlingen av revisionens intressenter.

svar inom ett uppdragsförhållande. Det rättsliga förhållandet skall med andra ord grundas på sysslomannens ansvar inför huvudmannen.[57] Som redan konstaterats i samband med den historiska genomgången av revisionens utveckling samt vid undersökningen av revisionens funktion är detta en syn på revisionens funktion som har fått gett vika för andra intressen utanför det sedvanliga sysslomannauppdraget.[58]

En ytterligare begränsning av situationer i vilka det föreligger ett informationsbehov uppkommer om informationsbehovet kan tillgodoses bättre på något annat sätt. Jag har fastslagit att det skall finnas någon form av relation mellan avsändaren och mottagaren av informationen som skall grunda ett behov hos någon part att få informationen verifierad. Skulle revisionen anses ha en funktion att fylla i alla situationer som en redovisningsplikt uppkommer, så kommer det att uppställas krav på granskning i flera situationer där mottagarna kan få del av nödvändig information på enklare och billigare sätt. Detta gäller inte minst eftersom kraven på redovisning och revision kan anses utgöra en kompromiss mellan olika intressenters behov. Kan varje intressent i stället välja innehållet i den information han behöver, kan behovet av revision ifrågasättas. Eftersom revisionen enbart skall tillföra tilltro till det granskade materialet medan det är informationen i sig som skall tillskapa tilltro till verksamheten som sådan, kan behovet av revision antas vara förfallet.[59]

Innebörden av detta är att det borde finnas sysslomannauppdrag i vilka det inte behövs en verifierande granskning av den redovisning som sysslomannen avger till huvudmannen. Hur gör man lämpligen en distinktion mellan relationer som är relevanta respektive sådana i vilka granskning saknar betydelse? Flint har i sina postulat utgått från att en förutsättning för denna relevans är att intressenterna inte har tillgång till material eller saknar kompetens som möjliggör en verifiering av den information som sysslomannen lämnar till huvudmannen.[60]

[57] Se t.ex. Lundin, s. 117 f.

[58] Jag återkommer till frågan om vilka revisionens intressenter är i avsnitt 4.3.3 nedan.

[59] Jfr Flints sjunde postulat.

[60] En alternativ möjlighet är att utgå från de av lagstiftaren utpekade relevanta situationerna i vilka krav på revision uppställts och utifrån dessa söka fastställa en gemensam bas för när ett relevant redovisningsförhållande kan föreligga. Problemet är dock att de krav på revision som uppställs i den associationsrättsliga regleringen vare sig på nationell eller internationell nivå är teoretiskt homogena. Jag menar därför att en sådan utgångspunkt är mindre lämplig för en undersökning av detta slag.

Bristen på tillgänglighet kan vara såväl *fysisk* som *kunskapsmässig*. Brist på fysisk tillgänglighet föreligger om det pga. legala krav[61] eller pga. praktiska skäl inte är möjligt för intressenterna att få tillgång till nödvändig information från det granskade subjektet.

Men även om en enskild intressent kan få tillgång till den information han behöver är det inte säkert att informationsbehovet är tillgodosett. I tillgängligheten ligger också att intressenten skall kunna använda sig av materialet. Således brister det i tillgängligheten för det fall materialet är så omfattande eller svårgenomträngligt att en intressent inte kan tillgodogöra sig detta utan att kostnaderna blir allt för stora. Han måste kanske anlita en expert för att kunna dra några slutsatser på grundval av materialet. Bristande tillgänglighet föreligger således också i de fall då det kan vara för dyrt att tillgodogöra sig informationen om den erhålls i obearbetad form. I linje härmed synes därför omfattningen av revisorns skyldigheter att verifiera information styras av de förväntningar som en rimligt kunnig investerare kan ha med kännedom om samtliga relevanta omständigheter.[62] Flint har konstaterat att bolagets intressenter skall kunna ha ett relevant anspråk på revisorn endast om de inte själva kan bearbeta den information som getts dem från bolaget.

Tanken att regleringen skall tillgodose de krav som ställs av en kompetent intressent genomsyrar även den amerikanska federala värdepappersrätten generellt.[63] Stöd för detta synsätt finns bl.a. i avgörandet TSC Industries Inc. v. Northway Inc. där domstolen fastslog att en omständighet är relevant i kapitalmarknadsperspektiv om:

> "... there is a substantial likelihood that a reasonable shareholder would consider it important in deciding how to vote ... It does not require proof of a substantial likelihood that disclosure of the omitted fact would have caused the reasonable investor to change his vote. What the standard does contemplate is a showing of a substantial likelihood that, under all the circumstances, the omitted fact would have assumed actual significance in the deliberations of the reasonable shareholder. Put another way, there

[61] Se t.ex. 9 kap. 22–24 §§ ABL. Enligt dessa lagrum har ägare en frågerätt som är villkorad av ett skaderekvisit. Vidare har en aktieägare i ett mindre aktiebolag rätt att ta del av räkenskaper och andra handlingar som rör bolagets verksamhet, i den omfattning det behövs för att aktieägaren skall kunna bedöma bolagets ställning och resultat eller ett visst ärende som skall behandlas vid bolagsstämman. Detta gäller dock inte om det skulle medföra en påtaglig risk för allvarlig skada för bolaget om aktieägaren får del av uppgifter om bolagets verksamhet.

[62] SEC 2000, s. 6.

[63] SEC 2000, s. 28.

must be a substantial likelihood that the disclosure of the omitted fact would have been viewed by the reasonable investor as having significantly altered the "total mix" of information made available.[64]

Redovisningsskyldigheten i svensk rätt

Jag har i det föregående fastställt att inte alla situationer i vilka det finns en skyldighet att kommunicera information gör det påkallat med en mellanliggande granskning. Behovet skall också vara rättsligt relevant eller erkänt. Vilka typfall av sådan redovisningsskyldighet kan då identifieras?

Utgångspunkten för existensen av ett redovisningsförhållande är att någon form av rättsligt förhållande mellan två eller flera parter föreligger. Det tydligaste fallet i vilket redovisningsskyldighet kan uppkomma är olika former av *sysslomannauppdrag*. En sysslomannarelation kan uppstå på flera olika sätt. Man kan för det första tänka sig att den uppkommer genom författningsvägen uppställda krav. Sådana krav finns i de associationsrättsliga regleringarna och de till dessa kopplade redovisningsreglerna.[65] Inom associationsrätten finns ett flertal situationer i vilka lagstiftaren har uppställt krav på att en person skall redovisa resultatet av sin förvaltning till en eller flera parter. Parterna kan fritt disponera över den rättsliga form de väljer för sitt rättshandlande. Men har de väl valt att agera t.ex. i ett aktiebolag, kommer i vart fall minimikraven som ställs på verksamheten i associationen i fråga att ligga utanför parternas disposition.[66] De legala kraven innebär med andra ord en generell skyldighet knuten till förutsättningarna för att få utöva viss verksamhet, t.ex. skyldigheten att låta offentliggöra viss information. Så är fallet med den aktiebolagsrättsliga regleringen. Har parterna (aktieägarna) väl valt att bedriva verksamheten i form av ett aktiebolag så har de åtagit sig att följa ett knippe rättsregler. Detta innebär bl.a. att de är tvungna tillse att bolaget följer de i ABL, jämfört med bl.a. ÅRL, uppställda kraven.[67]

[64] TSC Industries Inc. v. Northway Inc., 18 f.

[65] Se t.ex. 1 kap. 1 § jämfört med 2 kap. 1 § ÅRL samt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

[66] Detta gäller inte utan undantag beträffande förhållandet inom ägarkollektivet. Ägarna har i viss mån möjlighet att, i vart fall enhälligt, avvika från minimireglerna. Så torde vara fallet när reglerna uppställts till skydd just för ägarna, t.ex. när det gäller avvikelser från de formella reglerna gällande bolagsstämman, se 9 kap. 17 § ABL och Johansson 1990, s. 30 ff. Visserligen kan man tänka sig att samma möjligheter till samtycke skulle gälla även i förhållande till övriga intressenter, men i praktiken torde samtyckesmöjligheten saknas i förhållande till andra intressenter än ägarna, se Johansson 1990, s. 30 f.

[67] Se t.ex. prop. 1973:93, s. 86. Ovanstående gäller i formell bemärkelse. Har bolaget väl bildats åvilar ansvaret bolagsledningen.

En redovisningsskyldighet pga. associationsrättsligt sysslomannaskap kan vidare uppkomma genom *avtal*. Det står parterna i en association fritt att avtala om att den presterande parten skall redovisa resultatet av sitt agerande på visst sätt och att redovisningen skall vara föremål för någon form av granskning. Här kommer redovisningsskyldigheten normalt att manifesteras i bestämmelser i associationens stadgar. Ett exempel är att delägarna i en i och för sig icke redovisnings- eller revisionspliktig association avtalar om att viss information skall sammanställas och kommuniceras med vissa intressenter.[68] Den här aktuella redovisningsskyldigheten skiljer sig från den ovan redovisade legala i det att det ligger inom parternas disposition att utforma innehållet i det material som skall kommuniceras.[69] RN har uttalat sig om förväntningarna på den information som skall granskas och kommuniceras i ett avgörande från 1998, det s.k. Haningehem-ärendet.[70] Bakgrunden till avgörandet var följande.

> Bostadsstiftelsen Haningehem beslutade år 1985 att genomföra en omfattande ombyggnad av sitt fastighetsbestånd. Stiftelsens grundare var Haninge kommun. Kommunen utsåg enligt stadgarna såväl styrelse som revisor. Under hela den i ärendet aktuella tiden var 4–5 av styrelseplatserna i stiftelsen besatta av ledamöter i kommunstyrelsen. Stiftelsen, som inte hade någon egen personal anställd, uppdrog åt ett fristående förvaltningsbolag att utforma och genomföra ombyggnadsprogrammet. Förvaltningsbolagets verkställande direktör utsågs till verkställande funktionär i stiftelsen med uppgift att svara för den löpande verksamheten i enlighet med styrelsens riktlinjer och anvisningar. Som revisor i stiftelsen fungerade en revisor som tillika var vald revisor i förvaltningsbolaget. Förutom att utöva projektledning och kontroll skulle förvaltningsbolaget ansvara för uppföljning och analys av projektet. I uppdraget ingick även att förvalta stiftelsens fastigheter. En för stiftelsens fortlevnad avgörande fråga var den avsevärda osäkerheten kring viss statssubventionerad finansiering. På grund av osäkerheten rörande finansieringen var värdet av stiftelsen tillgångar osäkert. Trots att revisorn vid ett flertal tillfällen påpekat detta för stiftelsens styrelse underlät styrelsen att i årsredovisningen informera om dessa förhållanden.

[68] Bedömningen om det skall vara försvarbart med krav på revision i dylika fall får avgöras utifrån relationens karaktär, omfattning och huvudmannens förmåga att hantera den information som sysslomannen lämnar, se s. 93 f.

[69] Det är därmed inte sagt att revisorns uppdrag skall karaktäriseras som revisionsverksamhet. Avgörande för denna frågeställning är hur parterna väljer att utforma revisorns uppdrag, se avsnitt 4.4.4 nedan.

[70] RN:s avgörande D 4/98. Avgörandet överklagades av revisorn. Länsrätten synes i likhet med RN har uppgått från att det uppkom ett revisionsuppdrag genom det avtal som revisorn slöt med stiftelsen. Länsrättens i Stockholms län dom 1999-11-24 i mål nr Ö 2670-98.

Som skäl för att underlåta att i revisionsberättelsen anmärka på detta invände revisorn i disciplinärendet att kommunstyrelsen hade full insyn i stiftelsen och därmed kände till att dessa brister förelåg och att behovet av att informera intressenterna därmed var förfallet.

RN fastslog i sitt beslut att kommunstyrelsens eventuella insynsmöjlighet inte föranledde någon annan bedömning än att revisorn inte efterkommit vad som ålåg honom enligt god revisionssed. RN har således utgått från att uppdraget var att anse som ett revisionsuppdrag i vilket revisorn hade att följa de normer som gäller för ett lagstadgat sådant. Eftersom detta inte följde av den då gällande stiftelselagen torde RN ha menat att revisorn hade ett ansvar för uppdraget i den omfattning som framgick av det bakomliggande avtalet (stiftelsens stadgar). Kraven på ledningens redovisningsplikt och revisorns skyldigheter reglerades alltså av det avtal som stiftelsens grundare träffat rörande stiftelsens skötsel kompletterat med det avtal revisorn slöt med stiftelsen. Detta karaktäriserade uppdraget som ett revisionsuppdrag.

Karaktäristiskt för de tidigare omtalade sysslomannarelationerna är att redovisningsskyldigheten är knuten inte till ett enskilt rättshandlande (en enskild transaktion) utan till ett antal rättsligt relevanta förhållanden samlade under den sammanhållande formen av en association. Det finns en varaktighet och regelmässighet i skyldigheten att låta informationen vara föremål för granskning. Men en legal redovisningsskyldighet kan lika gärna vara knuten till viss enskild transaktion eller ett knippe med transaktioner relaterade till ett begränsat antal klart definierade parter. Som exempel kan nämnas det fallet att ett bolag avtalar med en bank om att låta bolagets räkenskaper vara föremål för revisors granskning i samband med att banken prövar en kreditansökan från bolaget. HD har prövat frågan om på avtalsgrund tillkommen redovisningsskyldighet i ett avgörande från 1996.[71] Bakgrunden var följande.

En revisor (B) var vald revisor i två aktiebolag (SCAB och CFAB). Som ett led i omstruktureringen av SCAB:s verksamhet anskaffades CFAB i syfte att verksamheten i det tidigare bolaget skulle drivas i det senare. För att kunna finansiera verksamheten i CFAB behövdes tillskott av externt kapital. CFAB vände sig därför till en bank för erhållande av kredit. Vid förhandlingarna om krediten med banken åberopade företrädare för SCAB och CFAB en i samband med omstruktureringen framtagen ekonomisk sammanställning (i domsreferatet kallad för "balansräkning") enligt vilken bland SCAB:s tillgångar fanns patent- och utvecklingskostnader om ca 1,5 Mkr. "Balansräkningens" riktighet styrktes genom att B i vart fall verifierat

[71] NJA 1996 s. 224.

siffrornas riktighet.[72] De i "balansräkningen" upptagna immateriella tillgångarna visade sig sedermera sakna ekonomiskt värde för bolaget. Främst berodde detta på att det bland dessa ingick betydande belopp som utbetalats till SCAB:s VD. På grundval av "balansräkningen" beviljades CFAB en kredit om ca 1,2 Mkr.

HD fann att B genom att medverka till att ge en felaktig bild av värdet av tillgångarna förfarit i strid med god revisionssed.[73] Slutsatsen torde vara att det genom avtalet mellan bolagen[74] och banken uppkom ett relevant redovisningsförhållande samt att revisorn påtagit sig ett ansvar för innehållet i "balansräkningen".[75]

En redovisningsskyldighet knuten till ett enskilt rättsligt förhållande kan även uppkomma mellan parter utanför den associationsrättsliga sfären. Det finns situationer i vilka två parter ingår ett avtal av innebörd att den ena parten skall utföra något på uppdrag av den andre. Denna form av uppdrag skiljer sig från de ovan nämnda genom att den mängd information som behöver kommuniceras är begränsad. Det rör sig typiskt sett om rapportering om utfallet av utförandet av ett enskilt uppdrag. Även om parterna skulle ingå en långvarig relation i vilken ett stort antal transaktioner genomförs och redovisas är redovisningen knuten till de enskilda transaktionerna och inte till förhållandet i stort. Så är fallet t.ex. med den redovisningsskyldighet som följer av kommissionslagen.[76]

Karaktäristiskt för de hittills behandlade typfallen är att det föreligger ett redovisningsförhållande mellan en uppdragsgivare (huvudman) och en uppdragstagare (syssloman). Utgångspunkten är att det finns någon form av *direkt* relation mellan huvudmannen och sysslomannen. Så behöver dock med nödvändighet inte vara fallet. Det är möjligt att identifiera situationer i vilka det saknas ett rättsligt samband mellan avsändaren av viss information och en mottagare. Idag anses det vedertaget att det finns ett vidare allmänt intresse med offentligt informationslämnade.[77] Man måste alltså idag tala om ett *samhälleligt intresse*.[78] I dessa situa-

[72] HD fann det utrett att B tagit fram de siffror som presenterades för banken.
[73] HD:s skäl s. 235.
[74] Det är av referatet svårt att utläsa i vilken revisorsroll som B förfarit vårdslöst, som revisor i SCAB eller i CFAB eller i båda.
[75] Jfr också NJA 1987 s. 692.
[76] 7 § kommissionslagen (1914:45).
[77] Se t.ex. SOU 1995:44, s. 15 och HD:s dom i målet NJA 1998 s. 734, se fotnot 55 (s. 92 ovan). Jfr också det amerikanska avgörandet United States v Arthur Young & Co.
[78] Se även Åhman (s. 38 f.) som gör en distinktion mellan de enskilda intressenternas skyddsbehov och skyddet för omsättningsintresset. Han menar att dessa intressen verkar parallellt med varandra på två olika nivåer.

tioner behöver det inte föreligga någon direkt relation mellan avsändaren och mottagaren av informationen. Kommunikationsbehovet motsvarar inte ett direkt intresse för den enskilda verksamheten hos de enskilda presumtiva mottagarna. Det man här försöker värna om är en *allmän tilltro* till den granskade verksamhetsformen och till värdepappersmarknaden.[79]

Slutligen kan man identifiera ytterligare en situation i vilken ett redovisningsförhållande kan tänkas uppkomma. Det rör sig om fall i vilka avsändaren av viss information väljer att låta den vara föremål för granskning innan han offentliggör den. Situationen är speciell på så sätt att det inte är mottagarnas intresse som avgör om det föreligger ett behov av verifiering utan avsändarens intresse av att säkra tilltron till den av honom lämnade informationen. Syftet kan vara att tillskapa tilltro till den verksamhet som informatören bedriver. Informationen kan t.ex. vara tänkt att användas i marknadsföringssyfte.

Jag har här identifierat ett antal situationer i vilka det uppkommer någon form av redovisningsskyldighet. Frågan är om det i alla dessa situationer är påkallat med en revisionell granskning. Så torde rimligtvis inte vara fallet. För att det skall uppkomma ett behov av en standardiserad informationsgivning som skall ses som relevant i ett revisionsperspektiv torde det krävas att informationsbehovet är nödvändigt och inte kan tillgodoses på annat sätt.

I detta perspektiv blir det sist behandlade typfallet av intresse. Här har avsändaren valt att frivilligt lämnas viss information utan ett föreliggande legalt eller avtalsmässigt krav. Det saknas således en underliggande relation som konstituerar ett redovisningskrav. Informationsbehovet grundas i stället på ett frivilligt åtagande från klientens sida. I ett strikt teoretiskt perspektiv finns det en del som talar för att en sådan situation inte skall falla under revisionsbegreppet.

En ytterligare fråga är vilka krav man skall ställa på intressenternas egen kompetens. Skall kraven på informationens tillgänglighet uppnås i förhållande till var och ens förmåga att verifiera information kommer kraven på verifiering att bli stora. Därför torde utgångspunkten vara att revisorns skyldigheter att verifiera information styrs av de förväntningar som en normalt kunnig investerare kan ha med kännedom om samtliga relevanta omständigheter. Jag menar att detta också är en rimlig utgångs-

[79] Jfr preambeln till EG:s första bolagsdirektiv (68/151/EEG) och EG:s fjärde bolagsdirektiv (78/660/EEG) i vilka ett allmänt internationellt perspektiv anläggs på behovet av ett fungerade tredjemansskydd. Se även 4.2 om revisionens funktion.

punkt för innehållet i kraven på rättsligt relevant behov av granskning. Först om en normalt initierad intressent har ett behov av att få information verifierad för att kunna fatta ett beslut grundat på rimligt tillförlitlig bas, föreligger det ett behov av granskning.

Sammanfattningsvis kan konstateras att krav på revision kan uppställas i de fall det finns ett allmänt (alternativt av lagstiftaren identifierat) behov av standardiserad informationslämning. För det fall den kommunicerade informationen är av begränsad omfattning och dessutom tillgänglig för intressentkollektivet borde man kunna presumera att det inte föreligger en relevant redovisningsskyldighet. Så är fallet t.ex. i samband med kommissions- eller andra vanliga fullmaktsuppdrag. Sysslomannen kan avrapportera sitt uppdrag och det är i normalfallet möjligt för huvudmannen att bedöma sysslomannens insats redan på grundval av den direkta informationen.

Kan man av detta dra slutsatsen att om det inte finns en mottagare av rapporteringen av den genomförda revisionen, annan än avsändaren av den granskade informationen, så har revisionen inte någon funktion att fylla? Som exempel kan nämnas att en VD uppvaktar en annan revisor än bolagets egen och ber denne att genomföra en granskning av ett lagers värde per visst datum.[80] Rapporten skall avlämnas till VD:n som skall använda den i utvecklingen av nya rutiner beträffande hanteringen av varulager. Situationen skiljer sig från fallet med granskning i mottagarnas intresse i det att resultatet av revisorns arbete inte med nödvändighet kommer att kommuniceras med någon annan mottagare än beställaren. Utifrån det sagda menar jag att uppdraget i fråga inte skall kvalificeras såsom revision om det av omständigheterna klart framgår att det rör sig om en intern promemoria ej avsedd att kommuniceras med någon annan än beställaren.[81]

4.3.3 Revisionens intressenter

4.3.3.1 Inledning

En i föregående avsnitt fastslagen grund för fastställandet av revisionsbegreppets innehåll är att det skall vara fråga om ett redovisningsförhållande som grundar ett kommunikationsbehov. Detta behov baseras på

[80] Anledningen till att jag i exemplet valt att använda mig av en extern revisor är att sådana tilläggsuppdrag i vissa fall kan komma att räknas till bolagsrevisorns sedvanliga revisionsuppdrag. Så torde HD mena vara fallet i NJA 1996 s. 224.

[81] Jfr legaldefinitionen på revisionsverksamhet i 2 § RevL och vad som sägs i avsnitt 4.4.2 nedan.

att det skall finnas en avsändare och en mottagare av den kommunicerade informationen. Frågan om vem som är informationens och därmed revisionens mottagare är av betydelse inte bara vid en diskussion kring revisionsbegreppet. Den är också av betydelse för fastställandet av vilka av revisorns relationer som kan komma att påverka hans oberoende. Det finns nämligen en tendens att undersöka revisionens kvalitet utifrån de befogade förväntningar som intressenterna kan ha.[82] Frågeställningen om i vems intresse revisionen sker blir därmed av central betydelse för bedömningen av oberoenderegleringens funktion i förhållande till intressenternas skyddsbehov. Men det är inte bara ett givet skyddsbehov som kan påverka oberoenderegleringens omfattning. Det kan även göras gällande att intressentkretsens sammansättning också mer direkt påverkar oberoendefrågorna. I detta perspektiv är det revisorns relation till en person som har ett intresse i utfallet av revisionen som kan komma att hota oberoendet.

Detta delavsnitt är disponerat på så sätt att jag inledningsvis kommer att fastställa de utgångspunkter från vilka intressenterna skall identifieras. I samband härmed kommer jag att diskutera frågan om vilka som skall ses som informationens avsändare i ett svenskt perspektiv. Därefter kommer en analys av frågeställningen om de olika identifierade grupperna av intressenter, som har beröringspunkter med den granskade verksamheten, skall anses utgöra en homogen grupp eller om de olika särintressena skall påverka synen på intressenternas skyddsbehov.

4.3.3.2 Utgångspunkter för fastställandet av intressentkretsens sammansättning

Man kan vid ett studium av synen på revisionens intressenter spåra två grundläggande synsätt rörande vilka intressen som är sådana att de skall föranleda ett behov av revisors granskning. Det ena synsättet, som utgår från att revisorn skall tillvarata en bred krets personers intressen, har i vissa rättsordningar uttryckligen präglat den reglering som styr revisorernas verksamhet. Som exempel kan nämnas att det i Danmark följer av revisorslagstiftningen att revisorn skall ses som en "*offentlighedens tillidsrepræsentant*".[83] Detta anses bl.a. innebära att revisorn vid genomförandet inte endast av revision utan även i samband med avgivande av andra yttranden och rapporter som inte uteslutande är ägnade att användas av uppdragsgivaren internt, skall tillvarata samtliga intressenters rätt.

[82] Se t.ex. Warming-Rasmussen m.fl., s. 65.
[83] Se avsnitt 6.2.4.1 nedan.

Det andra synsättet innebär en fokusering på ägarintressena. I de anglosaxiska länderna synes rättsläget vara det att man visserligen erkänner andra intressenter är ägarna. Dessa andra intressenter ges dock inte någon självständig rätt grundad på deras intresse av en vederhäftig revision.[84]

Ovanstående säger dock inget om premisserna för fastställandet av revisionens intressenter. Det går nämligen, enligt mitt förmenande, inte att uppställa en enkel modell för vilka som skall anses utgöra revisionens intressenter om svaret skall kunna utgöra en fungerande utgångspunkt för analysen av frågeställningen om revisorns relation till olika intressen kan hota hans oberoende. Som Thorell har påpekat så kommer redan kraven på innehållet i den offentliga redovisningen att påverkas av till vem redovisningen i första hand riktar sig.[85] Detsamma torde gälla kraven på revision och revisorns yrkesmässiga uppträdande. Således är den offentliga redovisningens och revisionens funktion i relation till de olika intressenterna av avgörande betydelse vid bedömningen av en enskild intressents relation till revisorn.

I syfte att kunna undersöka regleringen av revisorns oberoende när det gäller hans relation till intressen utanför de som följer av uppdraget – dvs. utanför den lojalitetsplikt som följer av det enskilda uppdraget – föreligger det ett behov av att närmare undersöka vilka intressenter som har en sådan relation till granskningsföremålets verksamhet att de kan komma att påverka innehållet i revisionsuppdraget. De frågor som skall behandlas här är därför vilka som skall anses vara mottagare av den avgivna informationen samt om, och i sådant fall hur, de olika mottagarnas relation till avsändarna av det granskade materialet i ett oberoendeperspektiv påverkar synen på mottagarnas – intressenternas – rättsliga ställning i förhållande till revisorn.

Ett möjligt sätt att fastställa vilka det är som utgör revisionens intressenter är att bestämma denna krets negativt genom att identifiera de subjekt som inte är intressenter. En framkomlig väg att avgränsa kretsen intressenter skulle därmed kunna vara att först fastställa vilka det är som är informationens avsändare. Det är nämligen rimligt att utgå från att de personer som har upprättat den information som skall vara föremål för revisors granskning för att sedan kommuniceras med intressenterna inte samtidigt kan vara mottagare av den kommunicerade informationen. Om enbart dessa var revisionens avnämare skulle, i enlighet med

[84] Se t.ex. CLRSG 5, s. 208 ff.
[85] Thorell 2003, s. 15 f.

vad som ovan sagts om kravet på bristande tillgänglighet som en förutsättning för revisionen, behovet av oberoende revision vara förfallet. Övriga av verksamheten berörda personer kan således presumeras vara revisionens intressenter.

Vilka är det då som är avsändare av den information som skall vara föremål för revisorns granskning? Som jag redovisat ovan anses det, när det gäller andra aktiebolag än de ägarledda, föreligga ett behov hos ägarna av att kontrollera sin investering. Således kan dessa inte anses vara avsändare av den information som skall vara föremål för granskning. Trots detta har i Sverige behovet av revision i samtliga aktiebolag ibland förklarats med att bolagets skyldighet att bl.a. offentliggöra information om sin ställning och skötsel samt att låta en revisor granska denna information är det pris som bolagsmännen får betala för friheten från personligt betalningsansvar.[86] Detta *prisargument* utgår alltså från att de minimiskyddsregler som uppställs i ABL är en pålaga på bolagsmännen (aktieägarna).

Prisargumentet kan ifrågasättas i vart fall när det gäller de aktiebolag som inte är ägarledda. Att ett aktiebolag skall ses som en kapitalassociation skild från sina ägare torde vara väl förankrat idag.[87] Jag menar därför att prisargumentet är ett mindre lämpligt synsätt när det gäller verksamheten i aktiebolag. I stället skall rapporteringsskyldigheten ses som en pålaga på bolaget som sådant. Det är således bolagets skyldighet att kommunicera information om sin verksamhet med intressenterna.

Det finns ytterligare problem med modellen att negativt fastställa intressentkretsen. Det är inledningsvis inte alls är givet att de personer som avger den granskade informationen och vars förvaltning har varit föremål för revisorns granskning inte har ett eget intresse av revisionen.[88] Följande exempel kan belysa detta. En styrelseledamot har varit med och fattat ett beslut som kan tänkas strida mot den associationsrättsliga generalklausulen. Detta upptäcks av revisorn i samband med hans granskning av bolaget. Revisorn, som gjort bedömningen att överträdelsen inte är så allvarlig att den med nödvändighet skall föranleda en anmärkning i revi-

[86] Jfr prop. 1973:93, s. 86. Jfr också SOU 1995:44, s. 15 där man befarar att bolagsformen kan komma att användas i illojalt syfte.

[87] Se t.ex. reglerna om aktieägares frågerätt i 9 kap. 22 § ABL enligt vilka styrelsen har en upplysningsskyldighet gentemot aktieägare om detta kan ske utan väsentlig skada för bolaget. Ett liknande skaderekvisit finns enligt 24 § även i små aktiebolag. Jfr även prop. 1975:103, s. 236 f. där det uttryckligen fastslås att ägarnas "kortsiktiga" vinstintresse inte får vara styrande för styrelsens handlande.

[88] Frågan om den granskade informationens avsändare kan vara att se som intressenter behandlas i avsnitt 4.3.3.5 nedan.

sionsberättelsen, avger i stället en revisionspromemoria till styrelsen som vidtar rättelse. Härigenom undgår styrelseledamoten dels de ekonomiska konsekvenserna som ett eventuellt skadestånd kan komma att innebära, dels skada på sitt anseende.

En ytterligare svaghet med förfarandesättet att negativt avgränsa intressentkretsen är att när man väl bestämt vilka det är som skall ses som avsändarna av den granskade informationen så kan man ändå inte avgöra de övriga intressenternas betydelse för bedömningen av revisorns oberoende, vilket ju är ett av huvudsyftena. Man kan därför inte dra några andra slutsatser av detta än den som dragits av lagstiftaren, nämligen att den offentliga rapporteringen och därmed revisionen[89] riktar sig till alla användare, även presumtiva, som befinner sig utanför bolagets sfär. Således kan i detta sammanhang inga slutsatser dras om vilka intressen som skall anses vara relevanta. Eftersom ett av detta arbetes utgångspunkter är att det inte går att utvärdera regleringen av revisorns verksamhet om man behandlar de olika intressenterna som ett kollektiv, måste frågan om vilka som utgör revisionens intressenter besvarar utifrån andra premisser.

Redan det faktum att intressenternas behov av information bygger på så skilda grunder som legala krav, avtal och ett rättspolitiskt definierat samhälleligt intresse talar för att det finns skäl att göra åtskillnad mellan olika intressentgrupper. Distinktionen mellan de olika intressenterna är av betydelse inte bara pga. att kraven på revisorns uppdrag påverkas av intressentkretsens sammansättning. Den är lika viktig vid utvärderingen av oberoenderegleringen. Man kan nämligen anta att ju starkare en intressents intresse är av utfallet av revisorns arbete, desto större betydelse kommer revisorns relation till denne att få vid bedömningen av oberoendet.

En enligt mitt förmenande användbar metod för bedömningen av intressentkretsens sammansättning och enskilda intressenters betydelse vid bedömningen av revisorns oberoende är att utgå från de olika avnämarnas *närhet till granskningsföremålet.*[90] Utgångspunkten är att ju närmare en viss intressents relation till det granskade föremålet är, desto större hot mot revisorns oberoende kan en relation mellan revisorn och intressenten utgöra.

Vilka kriterier skall avgöra olika intressenters närhet till granskningsföremålet? Den svenska lagstiftningen utgår från att reglerna rörande redo-

[89] Detta hänger samman med det tidigare nämnda faktumet att det finns ett samband mellan den offentliga redovisningen och revisionen.

[90] Jfr prop. 1997/98:99, s. 184. Betydelsen av intressents närhet till granskningsföremålet i ett oberoendeperspektiv behandlas i 5 kap.

visning och revision skall tillgodose samtliga intressenters behov – dvs. vara neutrala i relation till intressenterna – vilket också anses innebära att den sker i deras gemensamma intresse.[91]

Även i de anglosaxiska länderna synes det vara en förankrad uppfattning att kraven på offentlig redovisning och revision sker i samtliga intressenters intresse.[92] I USA fastslog Hessen, med hänvisning till Berle och Means att:

> "... the 'control' of the great corporations should develop into a purely neutral technocracy, balancing a variety of claims by various groups in the community and assigning to each a portion of the income stream on the basis of public policy ..."[93]

Den amerikanska Högsta domstolen verkar ha upprätthållit synsättet då den i ett avgörande från 1984 uttalade att:[94]

> "An independent certified accountant performs a different role from an attorney whose duty, as his client's confidential adviser and advocate, is to present the client's case in the most favourable possible light ... By certifying the public reports that collectively depict a corporation's financial status, the independent auditor assumes a *public responsibility* (min kursivering) transcending any relationship with the client. The independent public accountant performing this special function owes ultimate allegiance to the corporation's creditors and stockholders, as well as to the investing public. This 'public watchdog' function demands that the accountant maintains total independence from the client at all times and requires complete fidelity to the public trust."[95]

Den syn som den amerikanska domstolen gett uttryck för gällande revisionens funktion synes prägla även den norska och den danska regleringen.[96] I likhet med dessa länder framstår det som om även den engelska

[91] Stöd för en sådan tolkning kan utöver förarbetsdoktrinen även finnas i ordningen för anhängiggörande av ärenden hos RN då det saknas begränsningar i rätten att anmäla revisor.

[92] Se t.ex. AICPA – Code of Professional Conduct, 53.01 samt APB 1994, s. 27 och APB 1996, s. 20. Hadden har gjort gällande att i de stora bolagen finns det även ett investerarintresse som revisorn skall tillvarata i samband med sitt arbete, Hadden, s. 140.

[93] Hessen, s. 278 med vidare hänvisningar.

[94] United States v. Arthur Young & Co.

[95] Se s. 817.

[96] Den norska regleringen synes bygga på det grundläggande ställningstagandet att aktiebolagsformen är av så stort samhälleligt intresse att revisionsplikten behövs för att tillvarata den breda intressentkretsens rätt, se Ot prp nr 75 (1997-98), s. 22 f. I Danmark ses som tidigare nämnts revisorn som "offentlighedens tillidsrepræsentant".

basen för revisorns uppdrag vilar på tanken att det finns ett *samhälleligt intresse* av reviderad offentlig information. Detta behöver dock inte med nödvändighet betyda att revisorns ansvar även är *juridiskt relevant* i förhållande till samtliga intressenter.[97] House of Lords har i det s.k. Caparomålet prövat frågan om revisorns ansvar i förhållande till de olika intressenterna.[98] Bakgrunden var följande.

> Svarandena var valda revisorer i ett publikt bolag (F). Av årsredovisningen för räkenskapsåret som slutade i mars 1984 upprättad den 22 maj och framlagd i reviderad form för ägarna den 12 juni samma år framgick att bolagets resultat var klart sämre än förväntat. Årsredovisningen fastställdes av stämman den 4 juli. Kärandebolaget (C) började på grundval av informationen i årsredovisningen köpa aktier i F. Det första förvärvet gjordes den 8 juni, dvs. innan årsredovisningen framlagts i granskad form, men C blev registrerat som ägare av aktierna först den 12 juni. Efter att ha genomfört ett flertal ytterligare förvärv påkallade C inlösen av resterande aktier. C anhängiggjorde en skadeståndstalan mot bolagsledningen (som inte omfattades av detta avgörande) och mot revisorerna. C anförde som grund för sin talan att tillgångarna i F var väsentligt övervärderade. Hade årsredovisningen för 1984 varit rättvisande hade C inte genomfört förvärven.

Utgångspunkten för domstolens bedömning av revisorernas ansvar synes vara Lord Dennings uttalande i ett skiljaktigt votum i målet Candler v. Crane Christmas & Co.[99] Han fastslog att revisorer har i sitt uppdrag ett ansvar:

> "... to their employer or client; and also, I think, to any third person to whom they themselves show the accounts, or to whom they know their employer is going to show the accounts so as to induce him to invest money or take some other action on them. I do not think, however, that the duty can be extended still further so as to include strangers of whom they have heard nothing and to whom their employer without their knowledge may choose to show their account." ... "The test of proximity in these cases is: Did the accountant know what the accounts were required for submission to the plaintiff and use by him?"[100]

Gällande frågan om vilka transaktioner som omfattades av detta ansvar yttrade Denning:

> "It extends, I think, only to those transactions to which the accountants knew their accounts were required."

[97] Se t.ex. ICAEW – Guide to Professional Ethics 1.200, p. 2.2–2.4 där krav uppställs på att ICAEW:s medlemmar skall utföra sina uppdrag med beaktande av "the public interest".
[98] Caparo Industries plc v Dickman and others, [1990] 1 All ER 568.
[99] [1951] All ER 426.
[100] Jfr för svensk del NJA 1987 s. 692.

Domstolen i Caparo-målet fastslog att tillgängligheten till det reviderade materialet inte får avgöra revisorns ansvar i förhållande till intressenterna. För det fall det går att etablera ett ansvar utanför ansvaret i förhållande till bolaget – dvs. mot stämman – så skall detta närmast vara mot de enskilda ägarna (och eventuellt borgenärerna).[101] För att andra intressenter skall kunna grunda ett krav på revisorn krävs att han vet att redovisningen:

> "... would be communicated to the plaintiff either as an individual or as a member of an identifiable class, specifically in connection with a particular transaction or transactions of a particular kind (e.g. in a prospectus inviting investment) and that the plaintiff would be very likely to rely on it for the purpose of deciding whether or not to enter upon that transaction or upon a transaction of that kind."

Domstolens resonemang framstår som baserat på en distinktion mellan i och för sig identifierade intressenter och sådana som förtjänar rättssystemets skydd. Rätten har nämligen konstaterat att det inte är tillräckligt att det av uppdraget som lagstadgad revisor och av branschorganisationernas interna regler följer en skyldighet att tillvarata ett allmänt (samhälleligt) intresse. Man skulle alltså kunna säga att även om det finns ett vidare skyddsintresse så är detta inte i alla delar sanktionerat, dvs. *juridiskt relevant*, i förhållande till samtliga intressentgrupper.

Av Caparo-domen följer att ett juridiskt relevant förhållande föreligger mellan bolaget och två grupper av intressenter. Den första gruppen är bolagets existerande ägare. Denna rätt synes dock vara begränsad till ägarnas berättigade anspråk att beredas möjlighet att utöva sitt ägande. Däremot förefaller rätten inte omfatta skydd vid köp och försäljning av aktier.[102] Den andra gruppen med befogade anspråk på revisionen är andra personer mot vilka revisorn – explicit eller implicit – åtagit sig ett ansvar för innehållet i sin rapportering.[103] Anledningen till att olika tredje män, däribland de enskilda ägarna, inte kan förlita sig på revisorns rapport i syfte att kunna lägga dessa handlingar till grund för investeringsbeslut är att syftet med årsredovisningen och revisorns rapport däröver inte är att åstadkomma ett sådant underlag. Syftet med dessa handlingar är i stället att möjliggöra för stämman att bedöma hur bolaget skötts så att ägarna kan bevaka sina existerande intressen i bolaget.[104]

[101] Lord Oliver föreföll i motsats till de övriga domarna inte vara främmande för att öppna upp för ett ansvar även gentemot borgenärerna.
[102] I CLRSG:s förslag fastslås att under gällande rätt omfattas voice-förfarande av skyddet men däremot inte enter- eller exit-beslut, CLRSG 5, s. 208 f.
[103] CLRSG 5, s. 209.
[104] Woolf, s. 458.

De nu redovisande ställningstagandena visar på sambandet mellan de intressen som skall anses vara relevanta i ett ansvarsperspektiv och den relation dessa har till eller i det granskade bolaget. Här återkommer man alltså till betydelsen av närheten mellan granskningsföremålet och den enskilda intressentgruppen.

Ett viktigt moment i den lagstadgade revisionsplikten utgörs av revisorns lojalitetsplikt mot uppdragsgivaren, dvs. bolaget. Plikten kan sägas innebär att revisorn skall agera på ett sådant sätt att han inte skadar sin uppdragsgivare samt i övrigt iaktta klientens intressen. Denna plikt kan ses som ett uttryck för att parterna i ett kontraktsförhållande inte ensidigt får sätta sina egna intressen till förfång för varandra. De har i stället en skyldighet att inom vissa ramar tillvarata varandras intressen.[105]

Det är därför möjligt att vid en tillämpning av närhetskriteriet ta utgångspunkt i revisorns avtalsmässiga åtagande mot sin/sina uppdragsgivare. Detta innebär att revisorn skall förhålla sig lojal mot de intressen som följer av reglerna som styr revisorns verksamhet. Men alla intressenter åtnjuter inte skydd i samma omfattning. Tvärtom förefaller regleringen innebära att vissa intressen utpekats som sådana som förtjänar starkare skydd än andra. Utgångspunkten verkar vara att ju närmare relationen mellan bolaget och intressenten är, desto starkare är intressentens skyddsvärde.

Närhetskriteriet som sådant är i sig ganska innehållslöst om det inte kan göras operativt. Med detta avser jag att det skall kunna bidra till att besvara frågeställningen om hur oberoendehotande en revisors relation till en enskild intressent är. Således måste det fastställas ett kriterium för en relations rättsliga betydelse. Slutsatsen av Caparo-domen är att ett intresse för att vara relevant måste manifesteras genom att det ses som rättsligt erkänt. Med detta menar jag att intressenternas rätt skall vara utpekad som skyddsvärd. Således skulle en lämplig utgångspunkt vara den ovan fastslagna skillnaden mellan ett juridiskt relevant respektive ett mera samhälleligt intresse. Med en tillämpning av denna distinktion kan man avgränsa bort de intressenter som förvisso kan tänkas anses som revisionens avnämare i vid bemärkelse, men vars intressen inte är juridiskt relevanta i den betydelsen att de saknar tillgång till ett remedium för det fall deras rätt eftersätts. De kvarvarande intressenterna har vad jag valt att kalla ett *erkänt intresse* av revisionen. Med detta avses att de direkt påverkas av revisionen[106] och, vilket är väl så viktigt, att de har ett inflytande över revisorns arbete. Man skulle med den av Hatherly använda termino-

[105] Se Nicander, s. 31 med vidare hänvisningar.

[106] Jfr ICAEW enligt vilken revisorns arbete påverkas av "... those directly affected (and entitled to be affected) by the work." Se ICAEW – Guide to Professional Ethics 1.200, p. 2.2.

login kunna tala om sådana intressenter med vilka revisorn har ett *interaktivt* förhållande.[107]

Närhetskriteriet är som framgått knutet till de relationer mellan granskningsföremålet och relevanta intressenter såsom dessa utpekas i det enskilda uppdraget som revisorn åtar sig. Ett grundläggande intresse som följer med revisorns åtaganden är möjligheten att upprätthålla plikten att fullgöra uppdraget genom att revisorn kan drabbas av olägenhet för det fall han inte fullgör detta.[108] Detta innebär i sin tur att för det fall det rör sig om en juridiskt relevant aktsamhetsplikt så kommer överträdelsen av denna plikt att vara sanktionerad.[109] Sambandet mellan de erkända intressena och tillgången till sanktioner har i USA behandlats av Coffee. Han har dragit slutsatsen att revisorns funktion urholkas allt mer ju snävare utrymmet för påkallandet av ansvar är.[110] Vad man får förstå att Coffee menar är att revisionens effektivitet och revisorns ansvar mot intressenterna hänger samman med den grad av inflytande över hans arbete som intressenterna har. Saknas sådant eller är det begränsat minskar intressenterna skydd. Vad sanktionsrätten i sin tur innebär är att de intressenter som har tillgång till en stark rätt kommer att kunna påverka revisorns arbete på ett sätt som de intressenter som saknar sanktionsrätt eller har en svagare rätt saknar. Grupper av intressenter som har ett starkt sanktionsskydd kommer då att framstå som ett större hot mot revisorns oberoende än sådana som är avlägsna i förhållande till revisionsföremålet. På detta sätt kan en åtskillnad göras mellan vissa huvudkategorier av intressentgrupperingar.

En distinktion som brukar förekomma i litteraturen är den mellan primära och sekundära intressenter. Aktieägare och ibland presumtiva aktieägare (investerare) brukar normalt anses som primära intressenter.[111] Övriga intressenter betraktas som sekundära. Som skäl för en sådan ståndpunkt kan anföras inte enbart revisorns historiska roll som en ägarnas företrädare utan även nu gällande systematik i ABL. Årsredovisningen skall framläggas vid bolagsstämman. Revisorn skall väljas av bolagsstämman eller en företrädare för denna och han skall avge revisionsberättelsen till stämman. Han skall även i viss omfattning följa de anvisningar som meddelas av bolagsstämman.[112]

[107] Hatherly, s. 55.
[108] Ekelöf 1942:8, s. 5 f.
[109] Ekelöf har uttalat att de handlingsmönster som sammanfattas under beteckningen "den juridiska lagen" utmärks just genom att de är sanktionerade på något sätt, Ekelöf 1942:8, s. 6.
[110] Coffee, s. 2 ff.
[111] Jfr t.ex. Tattersall, s. 291 och Thorell 2003, s. 17.
[112] Se 9 kap. 7 § samt 10 kap. 4 och 27–32 §§ ABL.

4.3.3.3 Revisionens intressenter i den svenska regleringsmiljön

Revisorns granskningsuppdrag grundas på det uppdragsavtal som han sluter med det bolag vilket han skall revidera. En rimlig utgångspunkt för bedömningen av den lojalitetsplikt som revisorn har i sin egenskap av uppdragstagare är att den huvudsakligen är riktad mot uppdragsgivaren, dvs. revisionsklienten. En avvikelse från denna plikt kan rendera revisorn en skadeståndsskyldighet. Utöver det uttryckliga innehållet i avtalet utfylls detta av de legala kraven på rättsförhållandet i fråga. Revisorns avtalsmässiga skyldigheter kommer att utformas på grundval av de legala kraven på den verksamhet som är föremål för granskning. Med detta avser jag att revisorns uppdrag inte enbart styrs av det explicita innehållet i uppdragsavtalet. Avtalet utfylls dessutom av de krav på revision som uppställs på den granskade associationsformen. Genom att revisorn åtar sig ett revisionsuppdrag kommer intressenterna att utpekas genom de normer som styr uppdraget.

Nu är frågan vilken omfattning revisorns plikt att värna om de olika intressenterna har i Sverige. Den svenska regleringen av såväl kraven på redovisning som revision synes sakna ett klart uttalat syfte. Reglerna är närmast att se som en kompromiss och skall tillgodose ett flertal olika, ibland mot varandra stående, intressen. I konsekvens med detta anser den svenske lagstiftaren att kretsen avnämare av det av revisorn granskade redovisningsmaterialet skall vara vid.[113] Lagstiftaren verkar utgå från att alla som har eller kan komma att få en, av lagstiftaren icke definierad, relation till det granskade bolaget skall ses som revisionens intressenter.[114] Sålunda har som intressenter utpekats:

- aktieägarna,
- borgenärerna,
- de anställda,
- det allmänna,[115]
- presumtiva aktieägare och borgenärer,
- utbildningsanstalter,
- den breda allmänheten samt
- de granskade bolagens funktionärer.[116]

I den 1972 av en arbetsgrupp inom FAR utförda s.k. Framtidsutredningen angavs ett flertal syften med revisionen (ur intressenternas per-

[113] Se t.ex. SOU 1995:44, s. 15 och 214.
[114] Se t.ex. prop. 1975:103, s. 242 och SOU 1995:44, s. 15 och 214. Jfr även EG:s fjärde bolagsdirektiv (78/660/EEG).
[115] Såväl i sin egenskap av skatteborgenär som på grund av ett allmänt samhälleligt intresse.
[116] Se bl.a. FAR 1972, s. 101 f.

spektiv). Förhållandet mellan olika syften och intressen specificerades enligt följande.

- Kontroll av korrekt och informativ redovisning – aktieägare, kreditorer, anställda och samhället.
- Medverkan till utveckling av redovisningsregler och redovisningsmetoder – aktieägare, företagsledning, kreditorer, anställda, utbildningsanstalter och samhället.
- Granskning av styrelsens och VD:ns förvaltning – aktieägare, kreditorer, anställda och samhället.
- Medverkan vid utvecklandet av förbättrade interna kontrollmetoder – aktieägare, företagsledning, kreditorer, anställda och samhället.
- Medverkan vid utbildning av ekonomipersonal – företagsledning, anställda och utbildningsanstalter.
- Insyn – anställda och samhället.
- Konsultinsatser – företagsledningen, kreditgivare och samhället.
- Bokföring – aktieägare (småföretagare).[117]

Spår av denna syn på en vid intressentkrets återfinns på flera ställen i 10 kap. ABL. Som exempel kan nämnas det faktum att vem som helst kan vända sig till länsstyrelsen och begära att myndigheten skall förordna en revisor bl.a. i fall bolaget självt inte gör det.[118] Det finns dessutom skäl att anta att det är den vida intressentkretsen som influerat lydelsen av 10 kap. 30 § 2 st ABL som uppställer som krav att revisorn särskilt i revisionsberättelsen skall anmärka på om ett bolags funktionär handlat i strid med lag eller bolagsordning. I lagrummet görs inte åtskillnad mellan olika intressenter utan bestämmelsen är avsedd att tillvarata samtliga intressenters behov.[119] Även i praxis verkar utgångspunkten vara att var och en som använder sig av reviderat offentligt material har rätt att utgå från att uppgifterna i materialet är riktiga.[120]

Såtillvida finns det således en överensstämmelse mellan de breda samhälleliga eller allmännyttiga modellerna för fastställandet av revisionens intressenter och utgångspunkterna för den svenska synen på revisionens intressenter. Men, som visades ovan, denna vida syn på intressentkretsen begränsas av att endast vissa intressen identifieras som juridiskt relevanta – eller erkända – pga. den närhet de har till det granskade bolaget.

[117] FAR 1972, s. 100 ff.
[118] 10 kap. 24 § ABL.
[119] Se prop. 1975:103, s. 432 angående numera upphävda 10 kap. 10 § ABL vilket lagrum utan ändringar i sak överförts till 10 kap. 30 §. Se även Kedner & Roos II, s. 55.
[120] NJA 1998 s. 734.

Frågan är då hur detta närhetskriterium förhåller sig till den svenska synbart vida intressentmodellen. En möjlig utgångspunkt för fastställandet av den betydelse som varje enskild intressentgrupp tillerkänts är möjligheten för denna grupp att påverka revisorns arbete. Detta kan ske antingen genom en rätt att utse och entlediga revisorn, en direktivrätt eller genom tillgång till sanktioner för det fall revisorn inte efterkommer det legala eller avtalsmässiga åtagande han gjort mot intressentgruppen i fråga. I det sagda ligger alltså en distinktion mellan sådana grupper av intressenter som har såväl en direktivrätt som en utseenderätt respektive sanktionsrätt, sådana som endast har en sanktionsrätt respektive sådana som saknar samtliga dessa rättigheter.

Utifrån denna indelning är det, på grundval av intressenternas närhet till granskningsföremålet, möjligt att dela in intressenterna i två huvudgrupper; *direkta* och *indirekta intressenter*. Skillnaden dem emellan är att den tidigare gruppen har en rätt att utse och entlediga revisorn samt en direktivrätt vilket den senare saknar. Beträffande den senare menar jag att det finns skäl att göra en distinktion mellan *intressenter med ett juridiskt erkänt intresse* och *övriga indirekta intressenter*. Skillnaden mellan dessa grupper består i att de intressenter som har ett juridiskt erkänt intresse har tillgång till en individualiserad sanktionsrätt. Övriga indirekta intressenter saknar denna rätt. Deras intresse skall i stället rymmas i det allmänna kollektiva skydd som skall säkras genom auktorisationssystemet.

4.3.3.4 Revisorn som syssloman

I föregående avsnitt fastslogs att intressenternas rättsliga ställning skall avgöras av närheten till granskningsföremålet. Avgörande för bedömningen är den tillgänglighet till utkrävande av ansvar som de enskilda intressenterna alternativt intressentgrupperna har.

När det gäller den lagstadgade revisionen uppställer ABL som krav att varje aktiebolag skall ha en revisor, vilket innebär att bolaget skall kontraktera en revisor att utföra den lagstadgade revisionen.[121] Revisor väljs av bolagsstämman som också inom vissa ramar kan lämna direktiv till revisorn.[122] Det är också, i vart fall i formell mening, till stämman som revisorn riktar sin rapport.[123] I USA har bl.a. Stettler gjort gällande att som uppdragsgivare skall ses dem, till vilka revisorns rapport riktar sig.[124]

[121] 10 kap. 1 § ABL.
[122] Se 10 kap. 4 och 8 §§ ABL.
[123] Se FAR:s RS 709 7SE, enligt vilken revisionsberättelsen skall ställas till bolagsstämman i det granskade bolaget.
[124] Stettler, s. 6.

Men detta innebär inte att det är givet att bolagsstämman som skall ses som revisorns huvudman.[125] Lika väl kan argument anföras för att det i stället är bolaget som sådant som är revisorns huvudman. För det första har bolaget ansvaret för att en revisor utses.[126] För det andra är det bolaget som betalar revisorns arvode.[127] För det tredje får revisorn åsidosätta sin tystnadsplikt mot bolaget i förhållande till stämman endast om detta inte är till men för bolaget. Dessutom följer av ABL:s skadeståndsregler att revisorn i sin egenskap av bolagsorgan har ett obegränsat culpaansvar i förhållande till bolaget för genomförandet av sitt uppdrag. Detta sammantaget innebär enligt mitt förmenande att det är aktiebolaget som sådant som skall anses vara revisorns huvudman.[128] [129] Revisorn kan således sägas vara en *bolagets syssloman.*

Synen på revisorn som syssloman har ifrågasatts bl.a. av Moberg. Han har gjort gällande att revisorn, pga. att han skall tillvarata ett flertal andra intressen än bolagets, inte kan ses som en syssloman utan snarare som en bolagets förtroendeman med ett sysslomannaliknande uppdrag.[130]

Det är, som Moberg konstaterar, riktigt att revisorn har ett flertal intressen att ta tillvara inom ramen för sin granskning. Denna plikt manifesteras dock inte genom ett kontraktuellt åtagande från revisorns sida gentemot samtliga intressenter att agera lojalt mot dem. Revisorn har nämligen ett kontraktuellt åtagande endast mot bolaget. Ett möjligt sätt att förklara detta revisorns ansvar mot intressentkollektivet kan vara att det av revisorns uppdragsavtal följer en vidare lojalitetsplikt än enbart mot revisionsklienten. Det avtal som revisorn sluter med revisionsklienten är inte helt underställt parternas disposition. Revisorns avtal om utförande av lagstadgad revision får sitt innehåll inte bara genom de uttryckliga avtalsvillkoren. Enligt den avtalsrättsliga tolkningsläran utfylls avtalet bl.a. med *indispositiv rätt.* Detta innebär att de legala kraven på revisorn, inklusive sådana som framgår av praxis, kommer att bli normerande för parterna.[131] Det är således genom sitt uppdragsavtal som revisorn åtar sig ett ansvar *mot klientbolaget* att agera på ett sådant sätt att de skyddsvärda intressenternas rätt tillvaratas.

[125] Så var däremot fallet i vart fall delvis fram till 1944 års ABL, se 2.3 ovan.
[126] 10 kap. 1 § ABL.
[127] Angående betydelsen av detta när det gäller revisorns ställning i förhållande till bolagsledningen se Dunn, s. 54.
[128] Detta synes också vara huvudregeln inom engelsk rätt, se Godsell s. 37 ff och Gwilliam, s. 69.
[129] Se 15 kap. 1 och 2 §§ ABL. Detta ansvar är inte begränsat till vad som följer av ABL utan även allmänna skadeståndsrättsliga regler skall tillämpas, jfr Kedner & Roos II, s. 261 f. och 266 med vidare hänvisningar.
[130] Moberg, s. 46 f.
[131] Se t.ex. Lehrberg, s. 176 f.

Således kan sägas att de underliggande reglerna som styr den verksamhet som är föremål för granskning också styr kraven på revisorns agerande gentemot intressenterna. Den utsträckta skyldigheten att värna om olika intressen kan utifrån detta förklaras med att aktiebolaget som konstruktion är att se som en sammanjämkning mellan de olika intressenternas rätt. Genom att revisorn åtar sig ett uppdrag åläggs han en skyldighet att tillvarata andra intressen än uppdragsgivarens. En överträdelse av denna vida lojalitetsplikt – som härrör från de legala kraven på bolaget – kan rendera ett obegränsat sysslomannaansvar gentemot bolaget för den skada som drabbar detta.[132] Jag menar därför att revisorn skall ses som en bolagets sysslоman.[133]

Moberg förefaller vidare ha utgått från att de utpekade intressena går att vikta lika. Så är, enligt mitt förmenande, enbart delvis fallet. De regler som ABL ålägger bolaget att efterleva syftar till att skydda olika intressen. Såtillvida är de olika intressena jämbördiga att det krävs av revisorn att han beaktar alla dessa vid genomförandet av sin granskning. Men dessa intressen skall revisorn bevaka inom ramen för sitt uppdrag i förhållande till uppdragsgivaren. Trots att revisorns arbete inom ramen för den lagstadgade revisionen sker till förmån för ett stort antal intressenter är hans uppdrag således ändå att karaktärisera som ett sysslomannauppdrag. Med detta följer som nämnts ett sysslomannaansvar i förhållande till uppdragsgivaren.

4.3.3.5 Är ett aktiebolags styrelseledamöter och VD intressenter?

Ett aktiebolag är en juridisk person och kan därför självt åta sig skyldigheter och förvärva rättigheter.[134] Ett bolag kan som juridisk person dock inte rättshandla på egen hand. I stället är det bolagsorganen som ger uttryck för bolagets vilja och som också verkställer denna.[135] Ett bolags rättshandlande kan således sägas innefatta två moment. I ett första led skall *interna beslut* fattas som i ett andra led genom *verkställighet* kommer att utgöra bolagets rättshandlande.[136] Således kan ett bolags beslutsfattande påverkas dels av de personer som kan fatta de interna besluten, dels av de som har att verkställa dessa.

Av ABL följer att rätten att fatta interna beslut tillkommer styrelsen, VD:n och bolagsstämman.[137] Verkställigheten av de interna besluten till-

[132] Se 15 kap. 1 och 2 §§ ABL.
[133] Jfr NJA 1979 s. 157.
[134] Se t.ex. Åhman, s. 241 ff.
[135] Se Åhman, s. 339 och Johansson 1990, s. 99.
[136] Åhman, s. 339 och Johansson 1990, s. 99.
[137] Se 8 kap. 3 och 25 §§ samt 9 kap. 1 § ABL

kommer normalt styrelsen och VD som efter att ha prövat beslutens laglighet och överensstämmelse med bolagsordningen[138] har att effektuera dem.[139]

Styrelsens uppgifter kan sägas vara huvudsakligen två. Styrelsen har dels en förvaltande, dels en kontrollerande uppgift. Den förvaltande uppgiften innebär att styrelsen har en intern beslutanderätt och verkställighetsrätt i alla frågor som inte exklusivt tillkommer stämman eller VD:n.[140] I den kontrollerande funktionen skall styrelsen tillse att bolagets verksamhet organiseras och sköts på ett tillfredsställande sätt. I denna kontroll ingår bl.a. att utöva tillsyn över VD:n.[141] Kraven på den kontrollerande funktionen brukar sammanfattas med begreppet intern kontroll.[142] För utförandet av sina uppgifter har styrelsen ett sysslomannaansvar i förhållande till bolaget. Även när det gäller VD:s uppgifter kan dessa sägas vara dels exekutiva, dels kontrollerande. Det åvilar VD:n att bl.a. utöva tillsyn över bolagets befattningshavare. På samma sätt som när det gäller styrelsen har VD:n en lojalitetsplikt gentemot bolaget. Således har såväl styrelsen som VD:n ett intresse av att få kännedom om vilka brister som revisorn upptäcker under sin löpande granskning. Inom ramen för sitt revisionsuppdrag skall revisorn också rapportera till styrelsen om han upptäcker brister i bolagets skötsel som kan komma att föranleda anmärkningar i revisionsberättelsen. Så kan ske antingen i form av formaliserade erinringar eller i form av mer informella påpekanden till styrelsen.[143]

En allmänt vedertagen uppfattning är att de uppgifter som styrelsen skall utföra inom ramen för den interna kontrollen inte kan delegeras till revisorerna.[144] Tvärtom är detta en uppgift som bolagsrevisorn pga. jävsreglerna är förhindrad att utföra.[145] I stället är det en uppgift för eventuella interna revisorer. Samtidigt är det inte helt ovanligt att man i doktrinen ser argument som talar för att bolagsledningen skall ses som en av revisionens intressenter. Så har t.ex. Lundin hävdat att bolagsledningen kvalificerar sig som en av revisionens intressenter pga. vetskapen "... om att stå under revisionens granskande öga och en gång per år få sin verk-

[138] Se 8 kap. 34 § ABL.
[139] 8 kap. 29 och 30 §§ ABL och Åhman, s. 339.
[140] Frågan om det finns ett för VD:n exklusivt område låter sig inte med lätthet besvaras. Se prop. 1975:103, s. 374, prop. 1997/98:99, s. 79 och Kedner & Roos I, s. 242 f. Se också Åhman som diskuterar bl.a. frågeställningen om kompetensfördelning mellan bolagsorganen i sin avhandling Behörighet och befogenhet i aktiebolagsrätten.
[141] Jfr prop. 1997/98:99, s. 80 f. och Kedner & Roos I, s. 243.
[142] Se FAR, RS ordlista under rubriken System för intern kontroll.
[143] Se 10 kap. 35 § ABL och prop. 1975:103, s. 434 f.
[144] Kedner & Roos I, s. 243.
[145] 10 kap. 16 § 1 st 2 p. ABL.

samhet bedömd, och förhoppningsvis godkänd ..."[146] Det framstår som att Lundin menar att det kan vara riktigt att se bolagets funktionärer som intressenter i det att de normalt har ett eget intresse i utfallet av revisorn granskning. En ren revisionsberättelse ökar sannolikheten för att de enskilda funktionärerna skall få behålla sina uppdrag. Argumentationen synes närmast bygga att bolagsfunktionärerna har ett personligt intresse av utfallet av revisionen.[147]

Såtillvida är det riktigt att påstå att bolagsledningen har ett intresse av revisionen, i det att den står som föremål för granskningen. Men att därigenom dra slutsatsen att den har ett befogat direkt intresse av revisorns verksamhet är tveksamt. Enligt mitt förmenande måste intresset vara relaterat till bolagsfunktionären i hans egenskap av just bolagsfunktionär. Den externe revisorns arbete skall vara en nödvändig del av de arbetsredskap som funktionären har att tillgå för fullgörandet av sitt uppdrag.

En konsekvens av synen på bolagsledningen som en av revisionens intressenter är att revisorn vid genomförandet av sin granskning har att iaktta även dessa intressenters rättmätiga krav på genomförandet av revisionen. Således skulle granskningssubjektet vara ett av regleringens skyddssubjekt. Vidare implicerar detta att revisorn måste tillhandahålla bolagsledningen hjälp vid förvaltningen av bolaget och utövandet av dess kontrollfunktion. Så kan rimligtvis inte vara fallet om detta skall anses innebära att revisorns uppgift därmed också blir att tillse att bolagsledningen vid genomförandet av sina uppgifter har ett sådant beslutsunderlag att ett riktigt beslut kan fattas. Det är inte revisorns roll att tillhandahålla detta underlag. Bolagsledningen skall i stället utsättas för revisorns granskning för att han skall kunna fastställa om den efterkommit sina åtaganden mot bolaget.

Mot detta kan anföras att såväl styrelsen som VD:n har ett intresse av revisionen vid utförandet av sina kontrollerande funktioner. Genom att revisorn upptäcker begångna fel och misstag tillräckligt snabbt, kan bolagsledningen vidta rättelse och på så sätt undvika ekonomisk skada såväl för bolaget som för sig själva. Det är dock inte revisionens syfte att tillse att bolagsledningen undgår ansvar och bolagsledningens informationsbehov kan därför inte konstituera någon självständig rätt som med automatik kvalificerar bolagsfunktionärerna som intressenter.[148] Det fak-

[146] Lundin, s. 121.

[147] För en sammanfattning av den internationella debatten se Klarskov Jeppesen, s. 518 med vidare hänvisningar.

[148] Visserligen kan anföras att detta blir en indirekt konsekvens av revisionen i och med att revisorn lämnar anmärkningar till styrelsen som kan vidta rättelse. Revisorn agerar dock med beaktande av huvudmannens – dvs. revisionsklientens – och intressenternas bästa.

tum att revisorn granskar bolagsledningens skötsel av dess åtaganden innebär alltså inte att bolagsfunktionärerna blir intressenter. Tvärtom är det bolagsledningens prestation som är föremål för granskning.

Vidare förutsätter revisionens funktion att det skall finnas en avsändare och en mottagare av den information som skall vara föremål för revisorns granskning. Utifrån detta kan, som ett ytterligare argument mot att se bolagsledningen som en intressent, anföras att det är styrelsen som har att upprätta den information som skall revideras och kommuniceras. Bolagsledningen har alltså redan tillgång till den information som den behöver. I enlighet med vad som tidigare sagts torde det saknas behov av att kommunicera någon information och därmed torde revisionsbehovet också saknas. Det verkar därför vara en kontradiktion att granskningsföremålet tillika skall vara en av granskningens intressenter.

En faktor som trots ovanstående eventuellt kan påverka bedömningen av om bolagsfunktionärerna skall anses tillhöra revisionens intressenter är den tidigare behandlade skillnaden mellan stora och små aktiebolag. Det kan nämligen antas att det ligger närmare till hands att se bolagsfunktionärerna som intressenter när det gäller de små ägarledda bolagen än när det gäller större bolag. Argumenten för detta brukar grundas på att företagsledningen normalt inte anses besitta den företagsekonomiska och juridiska kompetens som behövs för att kunna leda företaget på ett korrekt och effektivt sätt.[149] I detta perspektiv kan man väl tänka sig att det finns ett intresse hos företagsledningen av att få den ekonomiska ställningen klargjord. Det är därför möjligt att hävda att det finns ett samhälleligt intresse av att verksamheten i ett ägarlett bolag uppfyller de krav som samhället ställt på verksamheten.

Invändningen mot detta är dock att lagstiftaren i den form han valt att reglera verksamheten rörande aktiebolag, inte ansett att detta behov skall täckas genom att bolagsrevisorn skall fungera som en bolagsintern konsult annat än i begränsad omfattning. Revisorn skall i stället förhålla sig oberoende i förhållande till den exekutiva och internt kontrollerade funktionen som tillkommer bolagsledningen.

Det är vidare enligt min mening inte alls givet att det som gör att funktionärerna i de ägarledda bolagen kan ses som intressenter är det faktum att de innehar ett förtroendeuppdrag i bolaget. Troligtvis är det i stället identiteten mellan ägarna och bolagsledningen som innebär att bolagsfunktionärerna har kommit att behandlas som intressenter. I enlighet med gängse uppfattning utgör ägarna en av revisionens intressenter.

[149] Prop. 2000/01:146, s. 53. Jfr Kedner, SIND 3:1974, s. 19 ff., 127 f. och 137.

Nu råkar de också befinna sig i bolagsledande ställning. Detta förtar dem inte rätten att få tillgång till nödvändig information för att kunna utöva sitt ägarinflytande som pga. bolagets konstruktion kommer att vara närmast det som enligt ABL skall utövas av bolagsledningen.[150]

Synen på att bolagsledningen inte skall ses som en av revisionens intressenter blir än tydligare i de fall det saknas identitet mellan ägarna och bolagsledningen. Det åligger bolagsledningen att inom ramen för sitt uppdrag tillse att den har nödvändig kunskap för att uppfylla sina åtaganden. Detta följer redan av de allmänna åtaganden som bolagets funktionärer gör mot bolaget i och med att de åtar sig uppdraget.[151] I likhet med Dotevall menar jag att det åligger bolagsfunktionären att själv tillse att han har den nödvändiga kompetensen. Saknar han denna bör han frånträda sitt uppdrag.[152] Vidare är en grundläggande princip att revisorn aldrig skall fylla den funktion eller fullgöra de uppgifter som åvilar bolagsledningen. Alltså borde det också vara bolagsledningens skyldighet att tillse att den har nödvändigt beslutsunderlag även utan legala krav på revision. Det är således, enligt min uppfattning, inte givet att bristande kompetens hos en person i bolagsledande ställning är en godtagbar förklaring till varför han skall behöva ha tillgång revisorns kompetens för att kunna utföra sina uppgifter. Jag menar därför att man inte kan säga att bolagsfunktionärerna skall ses som intressenter enbart baserat på ett allmänt och opreciserat kunskapsbehov.

Ett ytterligare argument mot att se styrelsen som intressent är att styrelsen som bolagsorgan saknar egen talerätt när det gäller utkrävande av ansvar hos revisor. Styrelseledamöterna har enbart att som bolagets sysslomän företräda bolaget.[153] I den egenskapen skall de enligt mitt förmenande inte ses som självständiga intressenter. Sammantaget kan fastslås att vare sig VD:n eller styrelseledamöterna kan anses vara intressenter i den betydelse som används här.

[150] Som exempel på behovet att upprätthålla distinktionen mellan en småföretagares roll som ägare respektive bolagsfunktionär kan nämnas Svea hovrätts beslut den 13 juni 2003 i mål nr Ö 2116-03. Fråga var om en skiljeklausul i ett aktieägaravtal utgjorde hinder mot att anhängiggöra en talan jämlikt 15 kap. ABL mot aktieägare som också var styrelseledamöter respektive VD. Tingsrätten, vars beslut fastställdes av hovrätten, konstaterade att talan var väckt mot svarandena i deras egenskap av styrelseledamöter respektive VD, att skiljeavtalet därför inte omfattade talan enligt 15 kap. ABL samt att det faktum att svarandena tillika var aktieägare inte förändrade detta förhållande.

[151] Dotevall, s. 106 ff.

[152] Dotevall, s. 106 ff.

[153] Jfr Dotevall, s. 274 f.

4.3.3.6 Aktieägarkollektivet som intressent

Av vad som hittills anförts följer att det är gentemot revisionsklienten – bolaget – som revisorn har ett fullständigt sysslomannaansvar. För att ett aktiebolag skall kunna utkräva detta ansvar måste det föregås av någon form av internt beslutsfattande inom bolaget. I förhållande till revisorn manifesteras detta, som ovan sagts, dels av en rätt att utse och entlediga revisorn samt meddela direktiv till honom inom de ramar som sätts av det externa intressentskyddet, dels genom kompetensen att kunna utkräva ett sysslomannaansvar av revisorn. Det är således kombinationen av dessa tre befogenheter som enligt mitt förmenande kvalificerar en intressentgrupp som intern intressent.

Jag har tidigare nämnt att kravet på offentlig redovisning, revision och revisorns yrkesmässiga agerande för att uppnå revisionens funktion i litteraturen förklarats med ett ägarintresse.[154] Revisorn utses av *ägarna som kollektiv* för att fungera som en självständig agent för dem. Som sådan skall han kontrollera om de personer som fått ägarnas uppdrag att sköta bolagets förvaltning uppfyller sina åtaganden mot ägarkollektivet.[155] Genom att ersätta varje enskild ägares behov av att själv kontrollera hur bolagsledningen sköter sitt uppdrag med en agent ökar ägarkollektivets förmögenhet.[156] Revisorn är således i detta perspektiv ett ägarkollektivets verktyg vars uppgift är att tillse att bolagsledningen uppfyller sina legala och avtalsenliga åtaganden såsom uppgiften manifesterats i uppdragsavtalet utfyllt med de legala kraven.[157]

I linje med denna syn är de svenska reglerna rörande den offentliga redovisningen och revisionen primärt riktade inte till enskilda ägare utan till ägarkollektivet genom bolagsstämman. Det är till bolagsstämman som årsredovisningen är riktad, och det är bolagsstämman som också har att utse revisorn. Dessutom skall revisionsberättelsen avges till denna.[158] Stämman har vidare det ovan nämnda interaktiva förhållandet med revisorn som ger stämman en i vart fall begränsad rätt att utforma revisorns uppdrag genom att revisorn skall följa de anvisningar som meddelas av stämman, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revi-

[154] Parkinson, s. 162.

[155] Se t.ex. Lee, s. 93.

[156] Resonemanget bygger som redan konstaterats på att syftet med bolagsformen normalt är att generera vinst till ägarna (se s. 81 fotnot 12 ovan).

[157] Som exempel kan nämnas att Lord Bridge i det ovan refererade målet Caparo Industries plc v. Dickman and others [1990] 1 All ER 568, uttalade som sin mening att redovisningen var primärt riktad till ägarna som kollektiv, dvs. till bolagsstämman (s. 580).

[158] 9 kap. 7 § ABL.

sionssed.[159] Slutligen är stämmans beslut om att utkräva ansvar från revisorn en processuell förutsättning för anhängiggörandet av en sådan talan.[160] Sammantaget innebär detta att aktieägarna genom bolagsstämman såsom bolagsorgan har en rätt att utse och entlediga revisorn, en direktivrätt och en sanktionsrätt vilket kvalificerar dessa som en intern intressentgrupp.

Vad som hittills sagts utgår från att ägarna kan behandlas såsom ett heterogent kollektiv. Så är dock inte nödvändigtvis fallet. Stämman utgörs nämligen av de personer som vid en viss tidpunkt äger aktier i bolaget.[161] Härigenom uppkommer en potentiell risk för meningsmotsättningar mellan olika intressegrupperingar inom ägarkollektivet. När det gäller reglerna rörande beslutsfattande är huvudregeln att stämman fattar beslut med absolut majoritet och vid val med relativ majoritet.[162] Således är det den del av ägarkollektivet som utgör stämmans majoritet som internt kommer att diktera bolagsstämmans mening och som därmed kan anses utgöra den primära interna intressenten.

ABL innehåller dock vissa regler som ger aktieägarminoriteten ett eget inflytande i vissa fall. Utgångspunkten är att minoritetens intresse inte alls behöver överensstämma med majoritetens. Minoriteten har därför getts en självständig rätt att fatta vissa beslut i bolagets namn.[163] I fråga om den lagstadgade revisionen innebär regleringen i 10 kap. 9 § ABL att var och en av aktieägarna kan väcka förslag om att en av länsstyrelsen förordnad revisor skall delta i revisionen tillsammans med de av stämmomajoriteten valda revisorerna. Biträds förslaget av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier eller till minst en tredjedel av de vid stämman företrädda aktierna skall länsstyrelsen på framställan av en aktieägare förordna en s.k. minoritetsrevisor. Till denna rätt att begära att en minoritetsrevisor skall förordnas är enligt förarbetsuttalanden kopplat ett inflytande över vem som skall förordnas. Är den föreslagna personen lämplig och inga andra särskilda skäl talar däremot skall han förordnas.[164] Vidare framgår av talerättsreglerna i 15 kap. 7 och 9 §§ ABL att talan mot revisorn kan väckas om en stämmominoritet bestående av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier vid bolagsstämma har biträtt ett förslag om att väcka en skadeståndstalan samt att sådan talan kan väckas av en motsvarande minoritet.

[159] Se Hatherly, s. 54 f. Jämför även 10 kap. 4 § ABL.
[160] Se 15 kap. 7 § ABL och NJA 1990 s. 286, särskilt justitierådet Muncks utveckling av skälen.
[161] 9 kap. 2 § ABL.
[162] Se 9 kap. 28 § ff. ABL.
[163] Se t.ex. 10 kap. 9 § och 15 kap. 7–9 §§ ABL.
[164] Se SOU 1971:15, s. 252 och prop. 1975:103, s. 420.

Således har såväl en bolagsstämmovald revisor som en minoritetsrevisor genom reglerna om minoritetstalan i 15 kap. ABL ett internt ansvar även i förhållande till minoriteten. Detta innebär att även en ägarminoritet kan komma att kunna påverka en revisors arbete genom fattande av interna beslut. Däremot synes minoriteten sakna den direktivrätt som majoriteten har jämlikt 10 kap. 4 § ABL. Tvärtom framstår det som om tanken inte är att minoritetsrevisorn skall vara en särskild kunskapskälla åt minoriteten i bolaget.[165] En konsekvens av detta är att endast stämmans majoritet i praktiken kommer att komma i åtnjutande av det fulla legala skydd som tilldelats stämman som kollektiv.

4.3.3.7 Revisionens indirekta intressenter – gränsdragningen mellan olika grupper av indirekta intressenter

Jag har i föregående avsnitt fastslagit att ett självständigt sysslomannaansvar för revisorn föreligger i förhållande till bolaget samt att den interna beslutskompetensen, genom reglerna om kompetensfördelning, tillkommer främst bolagsstämmans majoritet och i viss mån dess minoritet. Övriga intressenter, dvs. enskilda ägare, borgenärer, presumtiva ägare och borgenärer, de anställda, det allmänna och allmänheten i stort[166] skall i stället ses som i förhållande till bolaget *indirekta* intressenter.

Även avseende de indirekta intressenterna finns det skäl att undersöka det faktiska intresset av revisionen. Jag avser att i förevarande avsnitt undersöka frågeställningen om dessa intressenters ställning. Härvid kommer jag inte att behandla de anställda särskilt. Skälen för detta är att denna kategori intressenter i sin egenskap av löntagare har en ställning som fordringsägare och därmed ett anspråk som kan jämställas med en borgenär. I övrigt skyddas de av en lagstiftning som i stort är hänförlig till arbetsrätten.[167]

Vid bestämmandet av det ansvar som en revisor har gentemot revisionens intressenter finns det skäl att utgå från att revisorn genom sin auktorisation uppträder som en offentlighetens garant med ansvar mot andra än kontraktsparten. Specifikt för revisorns verksamhet är att de rättspolitiska ställningstagandena kring revisionens funktion ger upphov till en mycket vid krets av presumtiva intressenter. Men detta kan dock inte innebära att revisorn får ett fullständigt ansvar för genomförandet av sitt uppdrag mot alla de intressenter som är rättspolitiskt identifierade. Det

[165] Se SOU 1971:15, s. 252, prop. 1975:103, s. 420, Andersson m.fl del II, s. 10:32.
[166] SOU 1995:44, s. 15 och 214.
[167] Se t.ex. lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

finns därför redan på den grunden skäl att begränsa det ansvar som revisorn har gentemot de personer som har ett utpekat intresse av revisionen.

Gör man en bedömning utifrån den svenska aktiebolagsrättsliga regleringen av revisorns ansvar mot de indirekta intressenterna synes denna sakna någon form av spärr mot ett vidomfattande ansvar mot de personer som av lagstiftaren utpekats som intressenter. De begränsningar som följer av ABL och praxis är inriktade inte på den krets av intressenter som revisorn, liksom övriga bolagsorgan, har ett ansvar emot, utan på de ekonomiska intressen som är skyddsvärda. Som sådana intressen har, förutom bolagets, identifierats de som följer av ABL, ÅRL och bolagsordningen. Men eftersom det av ABL framgår att revisorn inom ramen för sitt uppdrag skall följa den yrkesetiska standarden god revisionssed kommer hans ansvar i praktiken att vara utvidgat även till områden utanför dessa författningar. Rimligtvis kan dock detta inte innebära att revisorn har ett individualiserat yrkesmässigt ansvar mot alla de av lagstiftaren utpekande intressenterna eller att de olika sålunda utpekade intressenterna skall viktas lika.

Hur skall då en eventuell gräns mellan olika intressenter dras? Med Flints begreppsbildning kan intressenternas behov av revision vara legalt, socialt eller moraliskt motiverat.[168] FEE har i sin 1998 avgivna rapport identifierat två grupper av intressenter. Den första gruppen består av de intressenter som direkt berörs av granskningsföremålets verksamhet och som har ett *juridiskt erkänt intresse* av revisorns arbete.[169] Utöver de som har ett legalt intresse identifierar man en andra grupp intressenter som grundar sitt informationsbehov på ett *samhällsintresse*.[170] De senare intressenternas behov grundas alltså inte på den direkta relationen mellan dem och bolaget utan på lagstiftarens vilja att skydda enskilda och presumtiva ägare samt olika tredje män, dvs. allmänheten i stort. Dessa härleder sitt intresse ur den skyldighet som ett aktiebolag har att tillfredsställa de förväntningar som uppställs av samhället på det enskilda bolaget och på verksamhetsformen.

Den av FEE gjorda distinktionen visar på det ovan diskuterade sambandet mellan olika indirekta intressenters möjligheter att utöva ett direkt respektive indirekt inflytande över revisionen och den relativa närhet som de har till revisorn. Frågan är nu hur man skall identifiera de juridiska intressen som utmärker den första gruppen indirekta intressenter.

[168] Flints, s. 76.
[169] FEE 1998, s. 8, se not 56 ovan.
[170] FEE 1998, s. 8.

Ett sätt är att till gruppen indirekta intressenter med ett juridiskt erkänt intresse hänföra de intressentgrupper som har ett *legalt sanktionerat intresse* av revision av den offentliga redovisningen. Detta intresse kan, menar jag, identifieras genom att de relevanta intressenterna har någon form av direkt rättslig sanktion tillgänglig vid revisorns överträdelser av uttryckliga regler till skydd för intressenterna. Ett möjligt sätt att analysera olika intressens närhet och därmed relevans i ett revisionsperspektiv är således att utgå från skillnaden mellan sådana indirekta intressenter som har tillgång till sanktioner mot revisorn vid brister i utförandet av granskningsuppdraget respektive sådana som saknar sådan rätt. Medan de intressenter som har ett juridiskt identifierat intresse av revisionen har en (i viss mån begränsad) självständig rätt att utkräva ansvar av revisorn, så måste de övriga intressenternas rätt tillgodoses genom de allmänna, under offentlig sanktion stående, yrkesetiska reglerna.

Enligt Kleineman krävs att två omständigheter är för handen för att ett vad som här kallas för juridiskt erkänt intresse skall uppkomma. För det första skall tredje man med fog kunna sätta tillit till den insats som – såvitt nu är av intresse – revisorn gör. Revisorn skall också ha insett att risk för skada föreligger i anledning av hans culpösa handling eller underlåtelse. Men detta är inte tillräckligt. Därtill fordras en rättspolitisk värdering som innebär att tilliten skall anses vara befogad.[171] Det anförda kan sägas innebära att ett juridiskt relevant intresse föreligger om den enskilde intressenten eller intressentgruppen har befunnits vara skyddsvärd i ett allmänt samhälleligt intressentperspektiv. Till ledning för bedömningen härvidlag kan i Sverige tjäna den avgränsning av intressentgrupperna som gjorts förarbetsvägen av lagstiftaren. Som ovan påpekats har lagstiftaren utpekat enskilda aktieägare, borgenärer, presumtiva aktieägare och borgenärer, de anställda, det allmänna samt den breda allmänheten som indirekta intressenter.

Men det är inte tillräckligt att intressentgruppen åtnjuter detta allmänna skydd. Skyddsbehovet måste också individualiseras. Med detta menar jag att den enskilde intressenten dessutom skall ha haft ett för revisorn synligt skäl att förlita sig på den tilläggsinformation som revisorn lämnar beträffande det material som varit föremål för granskning. Ett synligt skäl att förlita sig på informationen konstitueras av att revisorn rimligen har att räkna med att intressenten ifråga kommer att, eller kan komma att, grunda ett beslut på den av revisorn granskande informationen. Fastställandet av när så är fallet måste med hänsyn till revi-

[171] Kleineman 1998, s. 202 f. Om skyddsändamålsbedömningen se Andersson H., s. 452 ff.

sionens funktion ske utifrån de regler som styr den verksamhetsform som revisorn är satt att granska.

Bedömningen av vilka omständigheter som kan grunda ett rimligt krav på ansvar så att intressentskapet skall anses vara juridiskt erkänt kan göras utifrån två olika teoretiska utgångspunkter; *principen om rimlig förutsebarhet* alternativt *normskyddsläran*.

Principen om *rimlig förutsebarhet* baseras på det förhållande att vissa grupper av intressenter som revisorn rimligtvis insåg eller borde ha insett skulle kunna komma att använda sig av den reviderade informationen är skyddsvärda. HD verkar ha utgått från ett sådant resonemang i det nedan behandlade avgörandet NJA 1987 s. 692 när domstolen konstaterar att det måste ha stått klart för konsulten hur resultatet av hans arbete skulle användas.[172] Innebörden i kravet på rimlig förutsebarhet kan också belysas med det engelska skadeståndsrättsliga avgörandet Junior Books Ltd v. Veitchi Co. Ltd.[173] House of Lords uttalade i avgörandet att ansvar kan grundas på omständigheter som skadevållaren rimligen kan förvänta sig vara för handen. I ett intressentperspektiv skulle detta innebära att de intressenter vilka – utifrån revisorns befogade perspektiv – rimligen kan förväntas agera på grundval av den reviderade informationen skall anses ha ett befogat juridiskt intresse.

Kritiken mot principen om rimlig förutsebarhet kan sägas vara att tillämpningen av den ger ett allt för stort ansvarsområde för revisorn. Samtliga de personer som tillhör en viss grupp skulle kunna åberopa ett ansvar mot revisorn redan på grundval av att de tillhör den utpekade intressentskaran.[174] Avgörande för ansvarets fastställande verkar vara den "duty of care" som revisorn har. Denna måste i sin tur fastställas i generella termer antingen i lag eller genom praxis. Således ger modellen inte något bidrag i fråga om bedömningen av möjligheten att avgränsa intressentkretsen. Vidare står principen inte i överensstämmelse med systematiken i ABL som i stället baseras på skyddet för de i normerna utpekade intressena.

Det finns därför goda skäl att, i ett svenskt perspektiv, undersöka om inte bedömningen av intressenternas befogade intresse av revisionen kan göras utifrån *normskyddsläran*. Mycket kortfattat kan normskyddsläran sägas innebära att skyddsvärda är de förmögenhetsintressen som utpekas i den enskilda normen. Detta innebär att endast de intressenter som kan åberopa ett sådant förmögenhetsintresse kan härleda en rätt från normen

[172] Se s. 127 nedan.

[173] [1982] All ER 201. Rättsläget i England synes dock ha svängt mot användandet av en närhetsprincip genom avgörandet i Caparo-målet, se s. 106 ovan. Se även Dotevall, s. 430 ff.

[174] Se t.ex. CLRSG 5, s. 210.

i fråga. Skall man fastställa intressentkretsen med hjälp av normskyddsläran kommer bedömningen alltså att ske utifrån de förmögenhetsrättsliga intressen som är skyddsvärda, antingen generellt eller i det enskilda fallet. Med detta menar jag att bedömningen skall ske utifrån de ekonomiska beslut som intressenterna kan komma att fatta på grundval av den reviderade informationen. Dessa beslut måste i sin tur vara sådana att de åtnjuter rättsordningens skydd. Här anser jag att inte bara de enskilda intressenterna måste vara skyddade utan även de enskilda intressen som dessa kan ha i förhållande till bolaget och till dess valda revisor. Som exempel kan nämnas att om reglerna är avsedda att skydda ägarnas utövande av sina förvaltningsbefogenheter så kan en ägare inte göra anspråk på ansvar mot revisorn pga. ett investeringsbeslut baserat på felaktigt reviderad information.[175] Vidare torde en borgenär näppeligen kunna utkräva ansvar av revisorn pga. att han vid sin granskning inte upptäckt att bolaget eftersatt en regel som är uppställd till skydd för aktieägarna.

En ytterligare frågeställning är vilka normer som skall utgöra grunden för bedömningen av revisionens skyddsändamål. Man kan tänka sig att fastställa normskyddet antingen utifrån skyddssyftena med 10 kap. ABL, eller utifrån de underliggande normer som styr associationen i övrigt. Problemet med att ta 10 kap. ABL som utgångspunkt för bedömningen av revisionens intressenter är att revisorn enligt lagen skall följa god revisionssed. Detta krav innebär i sin tur ett abstrakt krav på iakttagande av intressen skyddade av ABL, ÅRL och bolagsordningen. Således verkar denna utgångspunkt endast leda till slutsatsen att revisorn skall iaktta de intressen som utpekas vid en tillämpning av dessa bestämmelser.[176] Konsekvensen av detta torde vara att det är de underliggande normerna som styr omfattningen av revisorns lojalitetsplikt. Jag menar därför att intressenternas relation till revisorn skall fastställas utifrån de skyddsändamål som ges av de underliggande materiella reglerna i respektive association i vilken revisionen sker.

Nästa fråga är vad som grundar den tidigare nämnda sanktionsrätten. Jag har konstaterat att det skall föreligga någon form av relation mellan bolaget och intressenten som i sin tur är identifierad som skyddsvärd. Typiskt sett kommer alltså dessa indirekta intressenter att stå i någon form av kontraktuellt förhållande till bolaget. Detta kontraktuella intresse skall i sin tur ge upphov till en relevant redovisningsskyldighet. Man

[175] Jfr vad som sägs i de nya engelska förarbetsuttalandena, fotnot 102, s. 107.

[176] En annan sak är att det genom enskilda bestämmelser i 10 kap. går att extrahera vissa avvikelser från huvudregeln om neutralitet i förhållande till intressenterna.

kan utifrån detta identifiera i vart fall två huvudgrupper av indirekta intressenter med ett juridiskt erkänt intresse av revisionen:

a) De vars kontraktuella relation skall anses vara relevant pga. *legala krav* på associationen i fråga. Som sådana skall anses de intressenter som kan uppställa krav på ekonomisk prestation från bolaget. Man skulle kunna säga att det rör sig om sådana intressenter som bidrar till finansieringen av bolagets verksamhet. Dessa torde främst vara de enskilda ägarna[177] samt borgenärerna jämte eventuellt presumtiva ägare och borgenärer.[178]

b) De som pga. villkor i avtal med associationen har ett relevant intresse av revisionen. Dessa intressenters rätt baseras på ett frivilligt åtagande från bolagets sida att låta revisorn bevaka deras rätt. Genom att revisorn åtar sig uppdraget så följer denna avtalsmässiga lojalitetsplikt med uppdraget.

Behovet av revision grundas alltså på en *legal eller avtalsmässig beteendeplikt* parterna emellan.[179] Avtalet i fråga behöver dock inte vara explicit. Det finns situationer i vilka ett intresse uppstår närmast på avtalsliknande väg. Jag har tidigare redovisat Lord Dennings votum i målet Candler v. Crane.[180] Denning utgick från att det går att konstruera ett ansvar inte enbart genom ett uttryckligt avtal mellan intressenten och bolaget. Han synes mena att en juridisk relevant relation kan uppkomma redan genom vissa yttre omständigheter som revisorn rimligtvis borde känna till. Denna syn på ansvaret återkommer i avgörandet Al Saudi Banque and others v Clark Pixley.[181] I det avgörandet uppställs tre förutsättningar för att ett icke-kontraktuellt ansvar utanför det legala skall kunna uppkomma i förhållande till tredje man. För det första måste revisorerna kunna förutse att just denna part kommer att använda sig av det reviderade materialet. För det andra måste det finnas någon typ av samröre mellan parterna på ett sådant sätt att det finns ett samband mellan revisorns funktion och den handling som motparten har

[177] Se Kedner & Roos II, s. 263.
[178] Med borgenärer avser jag fordringsägare i vid bemärkelse. Detta innebär att även skattemyndigheten i sin egenskap av skatteborgenär omfattas. Frågan om även presumtiva ägare och borgenärer skall anses ingå i denna kategori av intressenter återkommer jag till nedan, se s. 129 ff.
[179] Flint, s. 24.
[180] Se s. 106 ovan.
[181] [1989] 3 All ER 361.

vidtagit pga. den reviderade informationen. Slutligen måste det vara skäligt att ålägga revisorn detta ansvar.

HD har prövat frågeställningen om en konsults ansvar i förhållande till indirekta intressenter i NJA 1987 s. 692. Omständigheterna var följande.

> 1982 lånade ett aktiebolag, Kone Invest AB (Kone), ut en miljon kr till en fastighetsbyrå. Till säkerhet för lånet erhöll Kone bl.a. pantbrev på tillhopa 800 000 kr i en fastighet som ägdes av fastighetsbyråns innehavare. Till grund för Kones beslut att godta den erbjudna säkerheten i fastigheten låg ett av B avgivet värderingsutlåtande. Kone väckte sedermera talan mot B:s arbetsgivare J & W. Grunden för talan var att fastigheten var i väsentlig mån felvärderad. Frågan var alltså om J & W kunde åläggas skadeståndsskyldighet gentemot Kone pga. ett uppdrag utfört på begäran av fastighetsbyrån.

HD biföll Kones talan och uttalade i sina domskäl:

> "Avsikten med ett sådant intyg är oftast att det skall tjäna som beslutsunderlag i samband med rättsliga förfoganden över fastigheter, främst köp och belåning. Den som lämnar uppdraget kan vara fastighetens ägare, en långivare eller en tilltänkt köpare. För värderingsmannen måste det stå klart att intyget kan komma till användning för skilda ändamål och av flera personer. Att annan än uppdragsgivaren fäster avseende vid ett värderingsintyg är ofrånkomligt. En ordning att intygsgivaren endast ansvarar mot sin uppdragsgivare för med sig åtskilliga dubbelvärderingar utan någon egentlig fördel för fastighets- eller kreditmarknaden. Övervägande skäl talar för att den som med fog satt sin tillit till ett värderingsintyg inte skall bära följderna av en skada som ytterst beror på att intygsgivaren förfarit vårdslöst."

Samuelsson har för sin del tolkat avgörandet på så sätt att han menar att HD avsett att skydda "den samhällsföreteelse som dessa intyg utgör".[182] Med ledning av avgörandet har Samuelsson ställt upp fem rekvisit för att ett ansvar mot konsulten skall kunna göras gällande av tredje man, nämligen:

1. konsulten skall ha agerat inom sina professionella ramar – krav på yrkesmässighet,
2. konsulten skall ha haft insikt om intygets användningssätt,
3. det skall för den skadelidande ha varit berättigat att sätta tillit till intyget,
4. konsulten skall ha förfarit oaktsamt samt
5. intyget skall vara i avsaknad av friskrivning från ansvar.[183]

[182] Samuelsson, s. 269.
[183] Samuelsson, s. 269 f. Se också NJA 2001 s. 878.

Kleineman har i sin avhandling behandlat frågan om hur man skall kunna konstituera ett ansvar mellan en uppdragstagare och en (i förhållande till uppdragstagaren) tredje man. Han verkar härvidlag mena att förhållandena är kontraktsliknande. Ett ansvar utanför uppdragsavtalets subjektiva avgränsning uppkommer enligt honom då någon på grundval av ett avtal vidtar en åtgärd som genom en rättslig disposition har en tydlig anknytning till en annan kontraktsrelation. Detta rättsliga samband skall också vara tydligt för den ansvarige parten.[184] Vidare synes Kleineman i sin kommentar avseende avgörandet NJA 1980 s. 383 ha menat att ett skadeståndskrav på en skadevållande yrkesman kan grundas på ett förhållande som innebär att en skadelidande, utan att vara kontraktspart, kan få en sådan relation till yrkesmannen att den tillit han sätter till yrkesmannen framstår som befogad. Detta krav skulle enligt Kleineman grundas på det faktum att den vårdslösa åtgärden har vidtagits av en yrkesman vars ställning och funktion bygger på att hans åtgärder inger förtroende. Intressekretsen skall i dessa fall avgränsas av den kontraktuella relation som uppstår mellan den som lämnar den felaktiga informationen och den skadelidande.[185] Således kommer den krets av intressenter som har ett juridiskt relevant intresse av konsultens arbete att vara mindre än vid en tillämpning av Samuelssons utgångspunkt.

Applicerar man detta snävare resonemang på revisionens indirekta intressenter innebär det att en indirekt intressent kan få ett juridiskt erkänt intresse av revisorns granskning i de fall det uttryckligen framgår av avtalet mellan honom och bolaget. Denna relation måste dock, för att vara relevant, vara känd av eller bort vara känd av revisorn. Sådan vetskap kan följa antingen på legal eller på avtalsmässig grund. Ett externt ansvar kan uppkomma även i det fall det av omständigheter som är eller borde vara kända för revisorn framgår att det finns ett bakomliggande intresse genom vilket det uppkommer en rättsligt relevant relation.[186] Vad detta resonemang grundas på är *närheten* i relationen mellan revisionsklienten och intressenten. En konsekvens av detta är att den krets som kan grunda en sanktionsrätt mot revisorn pga. ett kontraktsliknande förhållande är begränsad till de intressenter vilka revisorn rimligtvis har att utgå från kommer att förlita sig på den reviderade informationen.

Som indirekta intressenter utan ett erkänt intresse av revisionen kom-

[184] Kleineman 1987, s. 439 ff.

[185] Kleineman 1987, s. 443.

[186] AICPA har uttalat sig om i vilka fall revisorn är skyldig att begränsa sitt ansvar för innehållet i en granskningsrapport samt på vilket sätt detta skall ske. Utgångspunkten är för det första att det rör sig om annan rapportering än över genomförd revision. Vidare skall revisorn i sin rapport tydligt klargöra rapportens begränsade användbarhet, AICPA 1998, s. 8 ff.

mer alltså de som inte står i någon direkt eller indirekt kontraktsrelation till bolaget att betraktas. Deras intresse tillgodoses genom att bolagsmännen redan genom att välja den aktuella associationsformen för sin verksamhet påtagit sig en allmän legal skyldighet att tillgodose dessa intressenters insynsbehov. Dessa indirekta intressenters rätt manifesteras därmed främst i att det finns ett övergripande rättspolitiskt identifierat intresse i att viss verksamhet eller verksamhetsform står under kompetent tillsyn. Deras intressen tillgodoses genom tillgången till ett system som skall garantera att såväl informationen är adekvat som att granskaren kan fylla sin funktion. De sanktioner som skall tillgodose dessa krav borde därför vara av offentlig natur. Det kan röra sig om straffrättsliga och disciplinära påföljder men även om sanktioner riktade mot den granskade verksamheten, t.ex. vägrad registrering. Detta är också ett av skälen bakom systemet med den offentliga auktorisationen och sanktionsmekanismen såsom detta kommer till uttryck i RevL.[187]

4.3.3.8 Enskilda aktieägare och presumtiva aktieägare som intressenter

Avgörande för fastställandet av vilka som skall anses vara indirekta intressenter med ett relevant juridiskt intresse är enligt vad som nyss sagts den relation de enskilda intressenterna har till revisionsklienten och därmed indirekt till revisorn. På grund av aktiebolagsformens konstruktion är det ägarna som bär den primära ekonomiska risken för bolagets verksamhet med den begränsning som följer av friheten från personligt betalningsansvar för bolagets åtaganden. Ägarnas rätt manifesteras i att de har ett kontraktuellt anspråk på bl.a. utdelning från bolaget samt att de även i övrigt har del i bolagets samlade tillgångar. Ägarnas anspråk på bolaget innebär dock inte enbart en rätt till avkastning på investerat kapital. De har genom sin investering även ett krav på att erhålla nödvändig information i syfte att möjliggöra såväl förvaltningsbeslut som beslut om att avveckla alternativt utöka sitt ägarintresse i bolaget.

Revisorns ansvar mot ägarna är dock begränsat på flera sätt. Revisorn svarar som bolagsorgan gentemot ägarna enbart för överträdelser av ABL, ÅRL och bolagsordningen.[188] Vidare anses den enskilde aktieägarens tillgång till sanktioner mot revisorn i fall av medelbar skada vara begränsad till fall i vilka han ensam men inte kollektivet lidit skada.[189]

[187] Se t.ex. prop. 1994/95:152, s. 44 f.
[188] 15 kap. 1 och 2 §§ ABL.
[189] Se Nial & Johansson, s. 351 f. och Kedner & Roos II, s. 265. För annan mening se Andersson 1999, s. 89 ff.

Sammantaget medför detta att en enskild ägare skall ses som en revisionens intressent inom de ramar som satts i lag och genom praxis. Härigenom skyddas alltså aktieägarens förvaltningsbeslut och ekonomiska dispositioner som vidtas under den tid han är att anse som ägare, dvs. då han innehar aktier i bolaget.

Ovanstående gäller existerande aktieägare. Den skyddsvärda kontraktuella relationen uppkommer genom förvärvet av aktier. Således kan vad som nu sagts inte med automatik anses vara direkt tillämpligt innan förvärvet är fullbordat. Mer komplicerad blir därför frågeställningen om *presumtiva aktieägare* skall anses ha ett erkänt intresse av revisionen.

Som påpekats flera gånger anses presumtiva intressenter normalt ingå bland dem som skall skyddas bl.a. genom kraven på revision. Detta kan förklaras med såväl bolagsrättsliga som värdepappersrättsliga argument.[190]

Vid bedömningen av om dessa personer skall anses ha ett juridiskt erkänt intresse eller enbart ett allmänt intresse av revisionen kan man utgå från två olika huvudsituationer. För det första en person som köper aktier i ett bolag på grundval av felaktig och bristfälligt reviderad information och för det andra en person tänkt sig köpa aktier i ett bolag men som underlåter att göra detta då han får del av den reviderade informationen.[191] Den svenska doktrinen förefaller ge den enstämmiga bilden att presumtiva aktieägare som sedermera köpt aktier på grundval av bristfälligt reviderad information kan göra revisorn ansvarig under åberopande av hans skyldighet att tillvarata deras intresse.[192] De står i och med köpet i ett sådant förhållande till bolaget att de kan åberopa en kontraktuell relation.[193] Däremot verkar synen i doktrinen vara att presumtiva aktieägare som underlåter att förvärva aktier pga. bristfälligt reviderad information inte skall ha tillgång till sanktioner pga. detta.[194] Några närmare skäl för detta synes dock inte ha anförts annat än att kretsen skadelidande måste avgränsas på något sätt.

Frågan är då varför man skall göra en åtskillnad mellan dessa två fall. I båda situationerna agerar de presumtiva investerarna på grundval av samma information. Och i inget av fallen befinner sig någon av dessa i en kontraktuell relation till bolaget när den disposition som föranleder

[190] Se t.ex. SOU 2001:1, s. 260 f.

[191] Motsvarande kan uppkomma i fråga om en ägare som fattar ett beslut om att köpa ytterligare aktier eller sälja del av eller hela sin aktiepost på grundval av offentliggjord information.

[192] Jfr t.ex. Kedner & Roos II, s. 264, Kleineman 1987, s. 314 och Dotevall, s. 499 samt SOU 2001:1, s. 260. Rörande redovisningens intressenter se Thorell 2003, s. 15 ff.

[193] Som redovisats är den anglosaxiska synen den motsatta, se Caparo-målet ovan.

[194] Jfr t.ex. Kleineman 1987, s. 314 och Dotevall, s. 499.

skadan vidtas. Å andra sidan kan de båda åberopa den kvasikontraktuella relation som uppkommer genom revisorns lojalitetsplikt. Således borde i enlighet med vad som ovan sagts båda kategorierna presumtiva investerare vara lika skyddsvärda.

Skall man förklara den i doktrinen gjorda distinktionen mellan de två typfallen torde utgångspunkterna vara följande. Synen på revisorn som en samhällets och allmänhetens garant för de verksamheter som är föremål för lagstadgad revision gör att det alltmer anses vara rimligt att uppställa krav på revisorns lojalitetsplikt mot dem som handlar med ett aktiebolags aktier.[195] Inte minst gör sig detta argument gällande ifråga om de bolag vars aktier är föremål för en mer spridd handel. Revisorn skall i detta perspektiv fungera som en markandsgarant genom att han skall säkra den information som investerarna baserar sina investeringsbeslut på. Härigenom skyddas inte verksamhetsformen som sådan utan värdepappersmarknaden. Revisionen får en funktion av investerarskydd i bolag vars värdepapper är föremål för allmän handel. Det är alltså allmänhetens tilltro till värdepappersmarknaden som är skyddsvärd. En sådan skyddsreglering förutsätter dock effektivitet i sin tillämpning. Detta förutsätter i sin tur effektiva sanktioner vid brister i de mekanismer som skall skydda investerarna. Problemet med tillgång till sanktioner i fall av icke-investeringar är att dessa fall är förenande med stora bevissvårigheter. I USA fastslog Supreme Court avsaknaden av en talerätt i fall av icke-investeringar i målet Birnbaum v. Newport Steel Corp. (den s.k. Birnbaum-regeln).[196] Principen upprätthölls också i avgörandet Blue Chip Stamps et al. v. Manor Drug Stores.[197] Domstolen uttalade där att talerätt föreligger i fall av "purchase or sale of any security". Som skäl anfördes att sådan rätt förelåg endast för köpare eller säljare av värdepapper bl.a. eftersom:

> "... the abolition of the *Birnbaum* rule would throw open to the trier of fact many rather hazy issues of historical fact the proof of which depended almost entirely on oral testimony."

Ett ytterligare argument mot acceptansen av icke-investerare som intressenter är farhågan att revisorn skall bli någon form av försäkringsgivare för felaktigheter begångna i det bolag han är satt att granska. Basen för argumentationen återfinns i det s.k. floodgate-argumentet. Detta innebär i korthet att alla som anser sig ha lidit skada pga. bristfällig revision

[195] Synen på revisionens funktion som säkerställare av marknaden för värdepapper präglar såväl SEC:s nya oberoenderegler som det engelska lagförslaget. Se SEC 2000, s. 5 och CLRSG 5, s. 208 ff.
[196] 193 F.2d 461 (C.A.-N.Y. 1952).
[197] 421 U.S. 723; 95 S. Ct. 1917; 1975.

väljer att vända sig mot revisorn i stället för att vända sig mot bolaget eller mot de personer som har det ekonomiska ansvaret för bolaget, då dessa saknar möjlighet att ersätta skadan. Revisorn har nämligen en obligatorisk ansvarsförsäkring.[198] I Caparo-avgörandet[199] uttalade Lord Cross att: "a decision in favour of the plaintiffs would open the floodgates to an uncontrollable inrush of claims against auditors." Han fortsatte dock: "But certain features of the argument, in particular concerning insurance, are hard to assess in the absence of evidence or inquiry." Kontentan i kritiken mot ett alltför omfattande ansvar för revisorn gentemot en mycket vid krets personer är att omfattningen av revisorns ansvar blir svårbedömbar. Detta får anses gälla framförallt de grupper av intressenter som inte genomfört någon transaktion.

Diskussionen kring icke-investerarna kan även ske utifrån revisionens funktion. Utgångspunkten är att revisionen är accessorisk till de bakomliggande skyddsändamålen. Den är ett medel för att säkra dessa. En ytterligare utgångspunkt är att ett relevant intresse uppkommer genom vad jag kallat en erkänd juridisk relation. Utmärkande för en sådan är intressentens tillgång till sanktioner mot revisorn i fall av icke-uppfyllelse av revisorns legala och avtalsmässiga åtaganden. Den juridiskt erkända relationen kan likaväl sägas vara av ekonomisk natur. Sambandet ligger i att de relationer som har visat sig vara relevanta i ett intresseperspektiv tillika grundar ekonomiska band mellan granskningsföremålet, intressenten och revisorn.

Man kan i denna diskussion ta avstamp i Kone-målet. För att det skall finnas en juridisk och ekonomisk relation krävs att den vars intressentskap skall bedömas har ett ekonomiskt krav på revisorns uppdragsgivare. Kravet manifesteras i sin tur genom det avtal som tredje man ingår med uppdragsgivaren. Den relevanta situationen uppkommer således genom att revisorn indirekt hamnar i ett ansvarförhållande till uppdragsgivarens kontraktspartner. Genom detta och revisors kontraktuella (och legala) skyldigheter kommer intressentkretsen att bestämmas vid varje enskilt tillfälle. När det gäller icke-investerarna kommer de aldrig i åtnjutande av denna dubbla kontraktuella relation. De har ju ännu inte köpt någon av bolagets aktier.

4.3.3.9 Borgenärer och presumtiva borgenärer som intressenter

Borgenärerna utpekas normalt tillsammans med ägarna som ett aktiebolags främsta intressenter. De anses ha den ställningen eftersom de, utan någon annan säkerhet än bolaget egna tillgångar, beviljar kredit till bola-

[198] Jfr 27 § RevL.
[199] Se s. 106 f. ovan.

get. Borgenärerna måste för att bedöma risken av ett kreditengagemang i ett aktiebolag samt därefter fordrans säkerhet, kunna bedöma bolagets återbetalningsförmåga.[200] Borgenärerna hamnar (pga. att de, i brist på uttryckligt avtal därom med gäldenären, inte har fri tillgång till nödvändig information om verksamhetens risknivå) i ett kunskapsunderläge i förhållande till gäldenärsbolaget. Borgenärernas behov av revision förklaras därför ofta med att de söker garantier för att deras fordringar är säkra.[201] I sin egenskap av finansiärer kommer därmed borgenärerna att framstå som innehavare av en ställning som påminner om den som enskilda aktieägare har.

Relationen mellan bolagsrevisorer och bolagens borgenärer – i detta fall banker – har i det uttalande som engelska Auditing Practices Board (APB) gjort tillsammans med the Committee of London and Scottish Bankers beskrivits enligt följande:

> "Auditors understand that banks often make use of the audited financial statements of their corporate borrowers in connection with the assessment and monitoring of the financial conditions of those companies. This frequently occurs where the bank has not entered a separate arrangement with the borrower and the auditor, under which the auditor is required to give the bank specific assurances on certain matters."[202]

Även om borgenärens ställning i förhållande till revisorn som bolagsorgan i viss omfattning påminner om den som en enskild aktieägare har så finns det en grundläggande skillnad i relationen mellan en aktieägare och revisorn respektive mellan en borgenär och revisorn. Medan en ägares relation till revisorn som bolagsorgan grundas på den samlade rätt som ägaren har genom innehavet av aktier i bolaget så grundas borgenärens rätt på det avtal han träffar med bolaget i varje enskilt fall. En konsekvens av detta är att medan en ägares bolagsrättsliga rätt manifesteras i de generella bolagsrättsliga reglerna så styrs borgenärens rätt endast delvis av det bolagsrättsliga regelverket. I övrigt avgörs borgenärens ställning av den kontraktuella (alternativt kontraktsliknande) relation han får till bolaget och därmed till bolagsorganet revisorn. Således kan en borgenär normalt primärt åberopa sig av en direkt sanktionsrätt mot revisorn i de fall revisorns agerande har skett direkt i relation till det kontraktuella förhållandet mellan bolaget och borgenären. Det ovan behandlade avgörandet NJA 1996 s. 224 kan vara belysande för detta.[203] HD:s problem var just att föremål för prövningen inte var den kontraktuella relationen mellan

[200] För bankers del se 8 kap. 1 § lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse.
[201] Se t.ex. Thorell 2003, s. 17.
[202] APB Practice Note 4, s. 7.
[203] Se s. 97 f. ovan.

revisorn och banken utan det bolagsrättsliga ansvar som revisorn har enligt 15 kap. ABL. På grund härav var domstolen tvungen att konstruera en bolagsrättslig skyldighet för revisorn att tillvarata det intresse som banken hade såsom det manifesterades inom ramen för den bolagsrättsliga normskyddsläran. Detta intresse är begränsat till borgenärens möjligheter att få betalt för sina fordringar på bolaget.[204] Annorlunda förhåller det sig dock om borgenären kan visa att revisorn agerat mot honom och att han därigenom eftersatt det avtalsrättsliga åtagande som gjorts av bolaget direkt och härigenom indirekt av revisorn. Revisorns ansvar kommer i dessa fall att vara kontraktsliknande på det sätt som behandlas i det ovan nämnda Kone-målet.

Borgenärens ställning som en av revisionens indirekta intressenter med ett juridiskt erkänt intresse kommer sammantaget att vara begränsad till de situationer i vilka det föreligger en kontraktuell, alternativt kvasikontraktuell, relation till bolaget som ålägger revisorn ett ansvar. Därutöver finns det ett ansvarsområde inom de ramar som sätts av det legala skyddet för en borgenärs anspråk i samband med ett bolags upphörande bl.a. genom reglerna rörande likvidation och konkurs.

I fråga om *presumtiva borgenärer* kan följande slutsatser dras. På samma sätt som när det gäller de presumtiva investerarna kommer en borgenär att befinna sig i en kontraktuell relation till bolaget när han företar sin ekonomiska disposition. En borgenär som genomför en transaktion på grundval av bristfälligt reviderad felaktig information kommer genom transaktionen att vara identifierad som en intressent med sådan närhet till bolaget att han förtjänar ett sanktionerat skydd. Han har alltså ett legalt befogat intresse av revisionen. Det som tillskapar detta intresse är den närhet som uppkommer genom att transaktionen – och därmed relationen till bolaget och indirekt till revisorn – är individualiserad.

Frågan är då hur man skall hantera de borgenärer som väljer att inte ingå en transaktion med ett bolag pga. offentligt reviderad information. Det ligger nära till hands att som utgångspunkt för diskussionen ta de

[204] Se NJA 1979 s. 157. Enligt detta avgörande är ansvaret i förhållande till tredje man begränsat till förekomsten av ett orsakssammanhang mellan den skadegörande handlingen och det förhållandet, att borgenären inte kan få betalt av bolaget. HD menade vidare att en slutstats av detta måste bli att en skada är ersättningsgill endast om den skadegörande handlingen medfört insolvens för bolaget eller förvärrat en redan förhandenvarande insolvens. Var bolaget däremot solvent efter handlingen – även frånsett det skadeståndskrav bolaget kan ha mot styrelseledamot eller annan – har borgenären inte lidit någon skada. Visserligen har borgenärens ställning försämrats i så måtto att risken ökas för att senare inträffande händelser skall bringa bolaget på obestånd. Men HD menade att denna försämring av situationen för en borgenär inte utgör någon för borgenären ersättningsgill skada, så länge bolaget kan betala sina skulder allt eftersom de förfaller.

överväganden som gjordes beträffande de presumtiva aktieägare som väljer att inte investera på grundval av bristfälligt reviderad information. Men det finns vissa skillnader som måste beaktas. En central skillnad är att närheten mellan bolaget och borgenären uppkommer redan innan kreditavtal sluts. Denna uppstår genom att bolaget och den presumtive borgenären har en direkt relation genom de förhandlingar som förs om beviljandet av kredit. Relationen blir speciellt tydlig i förhållande till de långfristiga fordringsägarna. Det föreligger redan i förhandlingsstadiet en närhet i relationen mellan den presumtive fordringsägaren och bolaget, vilket i sin tur medför att kretsen skadelidande är begränsad. Relationen blir härigenom individualiserad. Detta innebär bl.a. att floodgate-argumentet inte gör sig gällande med samma styrka. Således finns det goda skäl att som indirekt intressent med ett erkänt intresse godta de personer som på grundval av bristfälligt reviderad information underlåter att ingå ett kreditavtal med bolaget i de fall relationen mellan bolaget och klienten är tillräckligt individualiserad.

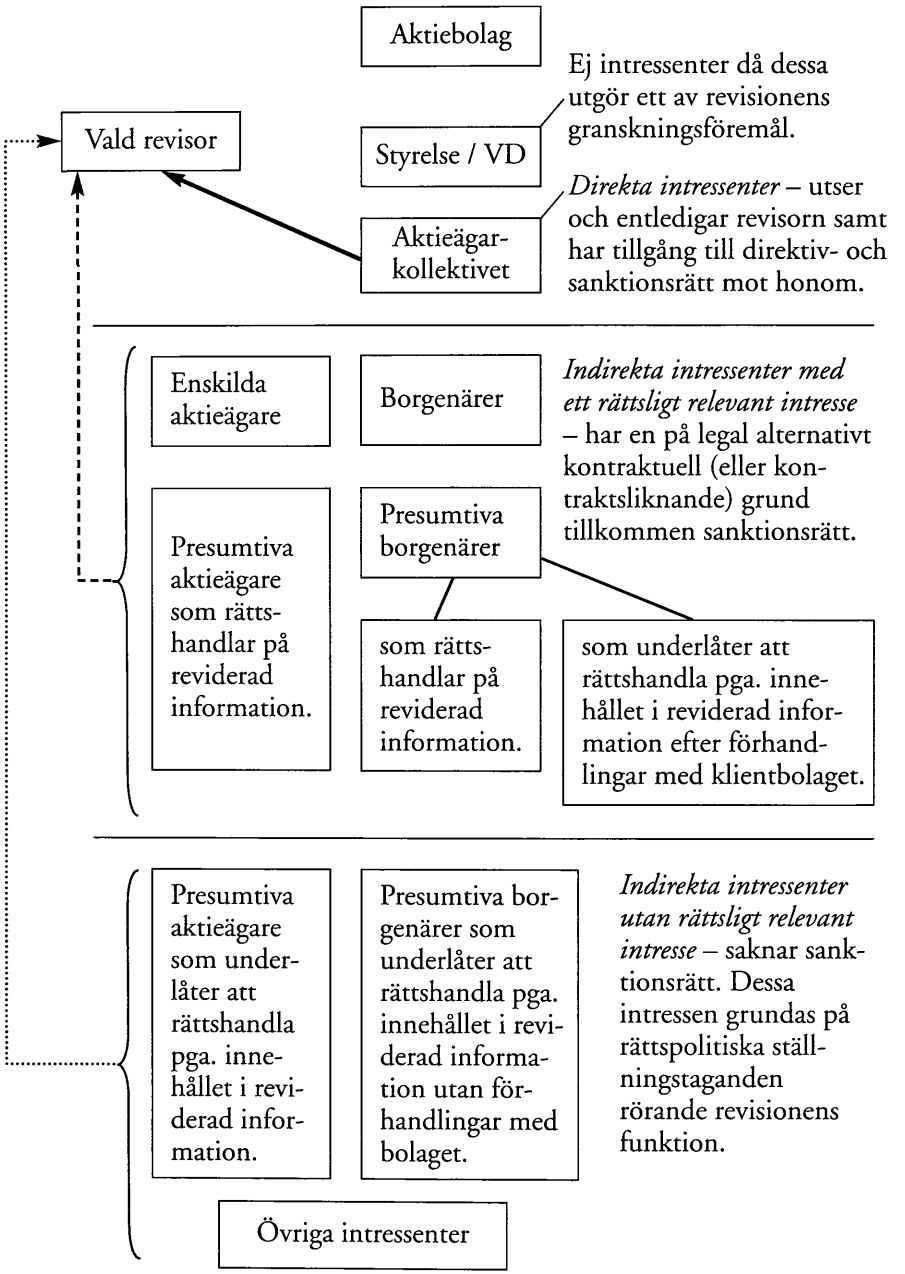
Betraktar man i stället de kortfristiga fordringsägarna blir bilden en annan. Kretsen presumtiva borgenärer när det gäller t.ex. ingående av ett leveransavtal är så stor att det kan finnas skäl att åter diskutera frågan i ljuset av bevisproblem och floodgate-argument. Jag menar att dessa personer genom sin anonymitet i förhållande till revisorn inte åtnjuter skyddet som sanktionsmekanismen ger och att de därför skall betraktas som indirekta intressenter utan sanktionsrätt.

4.3.3.10 Konklusioner

Sammanfattningsvis kan man konstatera att den svenska synen på revisionens intressenter bygger på en intressentmodell som är tämligen vid. Denna innefattar intressen med mer eller mindre tydliga och direkta kopplingar till den verksamhet som är föremål för granskning. Det faktum att intressentgruppen är heterogen innebär att intressentkollektivet inte utan vidare kan ses som en enhet. Jag har för egen del intagit ståndpunkten att de olika intressenternas position påverkas av den närhet de har till revisionsklienten och därmed till revisorns arbete.

Utgångspunkten för tillämpningen av närhetskriteriet är att det som tillskapar denna närhet är den möjlighet som olika intressentgrupper har att påverka revisorns arbete och därmed utfallet av revisionen. Således kommer de olika intressenternas relation till revisionen att påverkas av rätten att utse och entlediga revisorn samt den tillgång till direktivrätt respektive sanktionsmöjligheter som de har. Utifrån detta kan slutsatserna i förevarande avsnitt sammanfattas med följande schema.

Olika intressenters närhet till revisorn och hans granskningsuppdrag



4.3.4. Granskningen skall ske utifrån ett känt regelverk

4.3.4.1 Teoretiska utgångspunkter

Genomförande av revision är som flera gånger nämnts inget självständigt ändamål. Revisionen skall fungera som en kvalitetssäkrande påbyggnad på den bakomliggande informationen. På så sätt skall tilltro skapas till det enskilda aktiebolaget, aktiebolagsformen som sådan samt till handeln med aktiebolagens värdepapper, dvs. värdepappersmarknaden. Ändamålet med den tilltrosskapande funktionen är att möjliggöra för intressenterna att våga basera beslut i frågor relaterade till den granskade associationen på den kommunicerade informationen tillsammans med revisorns yttrande över denna. Revisionen skall med andra ord vara *auktoritativ*.[205]

Vad avses då med kravet på att revisionen skall vara auktoritativ? En rimlig utgångspunkt är att revisionens tilltrosskapande funktion förutsätter att intressenterna skall kunna bedöma kvaliteten på den reviderade informationen.[206] Revisorns förhållningssätt till den granskande informationen kommer att utgöra ett tolkningsdatum vid bedömningen av informationens värde som beslutsunderlag. Intressenterna måste därför kunna utgå från att revisorn kommer att agera likadant i liknande fall. I den mån revisorns åtgärder skiljer sig åt i de två olika fallen, skall skillnaderna kunna förklaras med materiellt relevanta omständigheter. En förutsättning för att intressenterna skall kunna förlita sig på granskningen såsom auktoritativ är således att de kan bedöma hur revisorn kommer att genomföra sina granskningsinsatser. En viktig aspekt av revisionens funktion är således *förutsebarheten*. Detta innebär att revisorns arbete måste styras av regler som är kända inte bara för revisorn utan även för intressenterna. Vidare syftar revisorns granskningsuppdrag till att undersöka bl.a. om bolagets funktionärer efterkommit vad som åligger dem. Därmed är det en given förutsättning att den del av reglerna som styr revisorns arbete (och som är att härleda ur den underliggande regleringen som styr den granskade verksamheten) skall vara känd för de personer som är ansvariga för driften av den granskade associationen och dess offentliga redovisning.

Detta innebär att revisionen förutsätter en trepartskonstellation i vilken de olika regler som styr de presterande parternas prestation skall vara kända av samtliga parter i konstellationen. Ett exempel på synen att ett tydligt regelverk är en förutsättning för en effektiv revision återfinns i

[205] Flint, s. 46.
[206] Flint, s. 45 f.

motiven till SEC:s oberoenderegler. I samband med införandet av 2001 års oberoenderegler uttalade SEC att:

> "... independence requirements are found in various Commission rules, Commission interpretations, staff letters and reports, and, in some cases, AICPA literature. The final rule puts this guidance in an easily accessible format that will save interested parties costs in ascertaining and complying with the rule."[207]

Ett av de uttalade syftena med reformen förefaller alltså ha varit att samla ihop oberoendereglerna på ett och samma ställe för att på så sätt underlätta för såväl revisorerna som klientbolagen och intressenterna att göra en bedömning av viss revisors oberoende.

Kravet på förutsebarhet kan sägas innebära att revisorns reaktion på ett granskat material skall gå att förutse. Principerna för urvalet av det som skall granskas, genomförandet av granskningen och rapporteringen skall kunna förutses. Såtillvida förutsätter alltså effektiviteten ett visst mått av *standardisering*.

Nästa fråga är på vilken regelnivå som standardiseringen skall verka. Som ovan konstaterats bygger revisionen på ett trepartsförhållande mellan granskningsföremålet, revisorn och revisionens intressenter. Den av revisorn genomförda granskningen syftar till att kontrollera om bolaget och dess funktionärer efterkommit de skyldigheter som åvilar dem enligt lag, avtal och direktiv. Detta innebär att de regelverk som är av intresse verkar på två nivåer. För det första finns det en uppsättning regler som uppställer krav på revisorns agerande och för det andra regler som styr granskningssubjektens beteende. Mellan de två regeltyperna finns det ett samband som sammanhänger med revisionens *accessoriska funktion*. Enbart om de revisionsrättsliga reglerna kan fungera som en tilltrossäkring till de underliggande reglerna som styr det granskade subjektets verksamhet, kan effektiviteten i revisionen säkras.

Detta samband mellan de underliggande reglerna och revisionsreglerna när det gäller revisionens funktion och effektivitet kan belysas av sambandet mellan redovisnings- och revisionsreglerna. Inom ramen för revisionen har revisorn att kontrollera om bolagsledningen efterkommit sitt åtagande att tillse att årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med gällande regler. Redovisningsreglernas kvalitet påverkar i hög grad tilltron till revisionen och därmed till det granskade materialet. Först om redovisningsreglerna är tydliga nog kan revisorn göra ett tillräckligt klart uttalande om det granskade materialets kvalitet.[208] Sambandet mellan

[207] Se SEC 2000, s. 76.

[208] För ytterligare om detta se Mautz m.fl., s. 191 ff. och Thorell & Diamant, s. 4.

redovisnings- och revisionsreglerna är därför i praktiken av fundamental betydelse för förståelsen av det som skall vara resultatet av den lagstadgade revisionen. Som exempel på hur viktigt sambandet mellan dessa regler är kan nämnas att man i de norska förarbetena till revisorsregleringen uttalade:

> "Mangelen på et klart formål med revisjonen og den uklare beskrivelse av det resultat som forutsettes oppnådd skaper også uklarhet om revisors oppgaver og plikter ..."
>
> "Ut fra ovenstående er det Utvalgets oppfatning at den lovbestemte revisjon må knytte seg direkte mot årsregnskapet og årsregnskapets grunnlag."[209]

4.3.4.2 Kravet på förutsebarhet i den svenska regleringsmiljön

Kravet på förutsebarhet som en av förutsättningarna för bedrivande av revisionsverksamhet kan i Sverige spåras i vad Kleineman, ur ett ansvarsperspektiv, beskrivit som ett *metodansvar*. Med detta avser han att en yrkesman har ett ansvar för kvaliteten i genomförandet av sina uppdrag utifrån de normativa krav som ställs på professionen.[210] I ett revisorsperspektiv kan metodansvaret förklaras med att revisionens tilltrosskapande funktion förutsätter att intressenterna skall kunna bedöma kvaliteten i den reviderade informationen. Således är standardiseringstanken av betydelse för fastställandet av revisionsbegreppet.

Men denna standardisering omfattar endast principerna för granskningen. Däremot skall den faktiska tillämpningen av reglerna i det enskilda fallet vara individualiserad. RN har vid ett flertal tillfällen fastslagit att en revisor inte får använda sig av ett standardiserat underlag för genomförandet av revisionen. Detta kan exemplifieras med ärendet D 6/00-01. Fråga var om revision av ett restaurangbolag vid vilken revisorn använt sig av standardiserat frågematerial. Nämnden konstaterade att i granskningen av bolaget:

> "... framkommer tydligt de allvarliga brister i revisionen som det innebär att använda blanketter med standardiserade frågor som inte anpassats till respektive bolags verksamhet och förutsättningar."...
>
> "Sammanfattningsvis konstaterar RN att A-son (revisorn [min anm.]) i sin revision av restaurangbolaget helt har förbigått de speciella revisionsrisker som är förknippade med restaurangverksamhet. Han har inte granskat någon av de rutiner och poster som måste anses som särskilt väsentliga och riskfyllda i ett bolag i denna bransch. Hans revision av restaurangbolaget har varit undermålig."[211]

[209] NOU 1997:9, s. 76 f.
[210] Kleineman 1998, s. 189 f. Jfr Hult, s. 142.
[211] Se också RN:s avgöranden D 36/99, D 37/99 och D 19/00.

Av intresse för förutsebarhetsbedömningen är också HD:s skäl i det ovan refererade NJA 1996 s. 224. I sina skäl för bifall till den av bankens förda talan uttalade HD att det var i den auktoriserade revisorns egenskap av i bolaget vald revisor som han anlitades för att utföra det uppdrag som slutligen resulterade i att banken beviljade krediten. Konsekvensen av detta var att kraven på revisorns agerande skulle bedömas utifrån de regler som styr bolagsrevisorns ansvar. HD måste med detta rimligen ha menat att såväl revisorn som banken hade en befogad anledning att utgå från att revisorn vid utförandet av sitt uppdrag hade att efterkomma reglerna i 10 kap. ABL.[212]

En ytterligare förutsättning är att reglerna måste vara kända vid den *tidpunkt* då respektive part agerar. Den relevanta tidpunkten för bedömningen av en revisors agerande har berörts av RN i avgörandet D 22/98. I ärendet hade en bolagsrevisor uttalat sig om innehållet i gällande skatterätt. Något år senare ändrades den aktuella bestämmelsen, något som vare sig revisorn eller klienten uppmärksammade. I sitt avgörande uttalade RN.

> "Den omständigheten att A-son vid ett tillfälle lämnat information om gällande lagstiftning till sin klient innebär inte att han av detta skäl har haft ett ansvar för att löpande följa upp eventuella ändringar i lagstiftningen och påtala dessa för klienten."

Således måste RN ha menat att revisorns insatser var att bedöma i det tidsperspektiv i vilket de gjordes.[213] Detta innebär att såväl granskningssubjektens handlingsplikt som revisorns granskningsinsats är att bedöma utifrån den vid tidpunkten för deras agerande gällande uppsättningen regler. Slutligen har intressenterna att bedöma såväl det granskade materialet som revisorns arbete utifrån samma regler.

RN har i två ärenden uttalat sig om situationer i vilka det har rått oklarhet om de regler som styrt revisorns arbete.[214] I det ena ärendet var fråga om revisorn, som det får förstås inom ramen för sin förvaltningsrevision, i revisionsberättelsen borde ha anmärkt på att ett enligt ABL förbjudet lån hade utbetalats under räkenskapsåret för det fall lånet var återbetalat till bolaget per balansdag. RN uttalade som sin mening att

[212] Avgörandet har, just i fråga om eventuella överträdelser innebar ett åsidosättande av god revisionssed, ifrågasatts bl.a. av Pehrson och Gometz. Se Pehrson, s. 133 ff och Gometz JT 1996/97, s. 214 ff.

[213] En annan sak är att revisorn för det fall klienten inte efterkommer sina åtagande enligt skatteförfattningar är skyldig att verka för att rättelse vidtas och i annat fall anmärka på detta i revisionsberättelsen. Denna skyldighet är då att bedöma utifrån reglerna för det räkenskapsåret.

[214] D 27/96 och D 17/97.

revisorn borde ha anmärkt på detta men underlät att vidta någon disciplinär åtgärd. Som skäl för detta angav RN att det vid tidpunkten för underlåtelsen rådde osäkerhet beträffande revisorns skyldighet i nämnda hänseende. I det andra ärendet var fråga om omfattningen av revisors skyldighet att biträda särskild granskare enligt dåvarande 10 kap. 14 § ABL. Även här beaktade RN det faktumet att rättsläget delvis varit oklart.[215]

Reglerna på revisorsområdet kan sägas vara av tre slag. Det rör sig om regler som styr inriktningen, genomförandet och rapporteringen av revisionsuppdraget, regler som ställer krav på revisorns beteende samt regler som är inriktade på revisorns kompetens. Den första kategorin regler (de som styr inriktningen, genomförandet och rapporteringen av revisionsuppdraget) brukar normalt samlas under rambegreppet *god revisionssed.* RN har i flera fall uttalat att revisionens funktion inte enbart är att härleda från de krav som uppställs i de normer som styr verksamheten i den association som är föremål för granskning.[216] Även de normer som allmänt får anses utgöra en del av god revisionssed utgör en del av de tolkningsdata som står till buds vid en uttolkning av resultatet av revisorns arbete. Samlade under begreppet god revisionssed kan utöver de revisionsinterna reglerna även vara regler av civil-, offentlig- och straffrättslig natur. Dessa regler får anses gälla i alla de situationer i vilka det med revisorsregleringens terminologi är fråga om revisionsverksamhet.[217]

Den andra kategorin regler är de som ställer krav på revisorns beteende. Fråga är här om regler rörande tystnadsplikt, oberoende m.m. Dessa regler utgör ett komplement till den goda revisionsseden genom att de sätter de yrkesetiska ramarna inom vilka revisorn har att agera. Tillämpningsområdet för dessa regler sätts av begreppet *god revisorssed.*

Den sista kategorin regler är inriktade på revisorns kompetens. Syftet med kompetensreglerna är att uppställa krav på revisorns utbildning och praktik för att på så sätt säkra kvaliteten i och därmed tilltron till auktorisationssystemet. Denna kategori regler kan synas framstå som mindre relevanta ur ett förutsebarhetsperspektiv. Men samtidigt är de av betydelse vid fastställandet av den kompetens som revisorn kan förutsättas besitta i och med att han får sitt godkännande alternativt sin auktorisation. Härmed är de också av betydelse för det metodansvar som revisorn har.

[215] Nämnden var inte enig i sitt beslut. Det faktum att osäkerhet rådde om rättsläget var bara en av de faktorer som beaktades.
[216] Se D 5/97, D 4/98 samt D 19/98.
[217] Se 4.4 nedan.

Så långt har jag behandlat regelbildningen när det gäller de lagstadgade uppdragen enligt ABL. Men en redovisnings- och revisionsplikt kan också uppkomma genom avtal mellan ett icke revisionspliktigt bolag och en tredje man. I dessa fall finns det inte några klara regler som styr det granskningsuppdrag som revisorn har att genomföra. Frågan är då vilka regler som revisorn i ett sådant fall skall utföra sitt uppdrag utifrån.

Här kan man tänka sig alternativa argumentationslinjer. Den ena utgår från att kraven på den granskade informationens utformning och revisionens genomförande borde styras av parternas avtal. Då är revisorn bunden av det mellan parterna träffade avtalet och detta kommer att styra utformningen av revisorns uppdrag. Eftersom uppdraget som sådant inte framstår som styrt av något tredjemansintresse skulle man kunna hävda att det i utgångsläget inte heller finns något behov av att uppställa en miniminivå rörande uppdragets genomförande.

Den andra argumentationslinjen grundas på det faktum att revisorn i sin egenskap av kvalificerad revisor har det ovan nämnda generella metodansvaret vid utförande av samtliga uppdrag av revisionskaraktär. Det mellan parterna träffade avtalet måste således utfyllas med de regler som styr kraven på revisorn för att han överhuvudtaget skall få åta sig ett granskningsuppdrag. Alltså kvarstår de krav som uppställs på revisorn under hans auktorisation eller godkännande. Efterkommer revisorn inte dessa minimikrav på hans agerande finns det skäl att ifrågasätta om uppdraget i fråga överhuvudtaget är av revisionskaraktär. Stöd för ett dylikt resonemang finns i RN:s avgörande D 19/98. I ärendet var fråga om revision av en icke revisionspliktig förening som valt att upprätta årsredovisning och låta denna vara föremål för revision. Revisorns granskning visade sig vara bristfällig. RN, som meddelade revisorn en erinran, anförde bl.a. följande.

> "En kvalificerad revisor är alltid skyldig att iaktta god revisionssed vid utförandet av sina uppdrag. Föreningen har här valt att upprätta extern årsredovisning. Även om någon formell sådan skyldighet inte förelegat anser RN att det i dylika fall bör krävas att den information som lämnas i årsredovisningen ger en rättvisande bild av den bedrivna verksamheten. Enligt RN:s uppfattning har det därmed ålegat A-son att påtala vid revisionen funna fel och ofullständigheter i föreningens årsredovisning och att, ifråga om allvarligare brister, även anmärka i sin revisionsberättelse."

Vad nämnden måste ha menat är att de krav som uppställs på innehållet i en årsredovisning och revisionen av denna kommer att fungera som en tolkningsram för såväl den granskade associationens som revisorns agerande. Härmed kommer också avtalsfriheten att begränsas genom de allmänna kraven på revisorns aktsamhet vid genomförande av revisionell granskning.

Jag anser för egen del att den syn som RN gett uttryck för framstår som rimlig. Främst grundar jag slutsatsen på att vissa delar av intressentskyddet bygger på en standardiseringstanke som innebär att samtliga intressenter skall kunna förlita sig på att en revisor som uppger sig ha utfört revision skall ha gjort det med beaktande av den minimistandard som generellt skall tillgodose samtliga intressen. Stöd för en sådan tanke finns också i det ovan refererade Haningehem-ärendet.[218] I detta anförde RN att den av revisorn utförda granskningen inte gav en sådan bild av stiftelsens ekonomiska situation som en användare av årsredovisningen haft anledning att förvänta sig. I beslutet hänvisar RN till FAR:s rekommendation i revisionsfrågor. Således utfylls kraven på uppdraget, som det manifesteras i avtalet, med regler för god revisionssed. Intressenternas förväntningar på resultatet av revisorns granskning fastställdes därför inte bara utifrån stiftelseurkunden. De ansågs vidare ha rätt att ställa de krav på revisorns agerande som i allmänhet kan ställas på revisionsuppdrag.[219] Ansvaret som revisorn påtar sig i och med att han åtar sig ett uppdrag kommer således att definieras av en kärna regler som styr revisorns agerande i all hans granskningsverksamhet.

En intressant konsekvens av denna syn är att skillnaden mellan direkta och indirekta intressenter tydliggörs. Medan rättigheten att utveckla uppdraget tillkommer de direkta intressenterna riktar sig kravet på förutsebarhet av innehållet i revisionsuppdraget till alla intressenter. Detta innebär att den yttre ramen för vad revisorn kan göra inom ett revisionsuppdrag sätts av de berättigade krav på förutsebarhet som de indirekta intressenterna kan ställa. Således har de direkta intressenterna en direktivrätt som är begränsad av värnet om intressentkollektivet.

4.3.5 Det offentliga auktorisations- och registreringssystemets funktion

I avsnitt 4.2 fastslog jag att revisorn genom sitt arbete skall tillskapa ett incitament för bolagsledningen att i sin förvaltning agera lojalt, dvs. med bolagets bästa för ögonen. Revisorn skall, genom att kontrollera hur bolagsledningen sköter sitt uppdrag, minska övervakningskostnaderna vilket ökar intressentkollektivets förmögenhet. Detta är dock inte tillfyllest för att säkra revisionens funktion. Även revisorns agerande måste säkras kvalitetsmässigt. Detta måste ske genom någon form av kvalitetssäkring av revisorernas verksamhet.

[218] RN:s avgörande D 4/98.
[219] Jfr också NJA 1996 s. 224.

Det faktum att det finns en uppsättning kärnregler som ställer krav på genomförandet av revisionsuppdraget räcker i och för sig inte för att revisionen skall få den eftersökta kvalitetssäkrande funktionen. Jag har tidigare konstaterat att revisorns verksamhet, för att uppnå den efterfrågade effekten, måste styras av ett knippe kända regler. På samma sätt som det finns ett behov av att säkra kvaliteten i det objekt som skall vara föremål för granskning finns det ett behov av att säkra kvaliteten i det arbete som utförs av granskaren, dvs. revisorn. Kärnreglerna måste därför kompletteras med en uppsättning regler inriktade på den verksamhet som revisorn bedriver. Artikel 23 i det åttonde bolagsdirektivet[220] kräver att medlemsstaterna skall föreskriva att de personer som skall vara behöriga att utföra lagstadgad revision skall utföra revisionen med *yrkesmässig omsorg*. Således finns det ett behov av att fastställa *yrkesetiska krav* på dessa revisorer. I Sverige baseras kraven på de kvalificerade revisorerna på bestämmelserna i RevL. Enligt RevL skall en kvalificerad revisor i all sin verksamhet att följa standarden *god revisorssed*.[221]

För att intressenterna skall kunna bedöma kvaliteten av revisorns arbete krävs inte bara att regelverket är känt utan även någon form av garanti för att granskaren – revisorn – har förmågan att agera utifrån dessa regler. Man har i Sverige valt att säkra detta genom införandet av ett offentligrättsligt *auktorisationssystem*. Auktorisationen har således två huvudsyften. Ett första syfte är att tillskapa en garanti för att granskaren utför sitt arbete utifrån gällande krav. Genom att tillskapa ett monopol på utförandet av de lagstadgade uppgifterna möjliggör man för intressenterna att identifiera de personer som har den kompetens – innefattande utbildning, praktik samt i övrigt förmåga att efterleva reglerna – som behövs för att utföra granskningen.

Det andra syftet som går att identifiera med de yrkesetiska reglerna är att tillskapa en möjlighet att vidta någon form av offentlig sanktion mot revisorn för det fall han inte efterkommer vad som honom åligger. Jag har ovan sagt att det finns intressenter som pga. materiella eller bevismässiga grunder inte har tillgång till någon form av direkta sanktioner mot revisorn. Genom att införa ett auktorisationssystem kan man åstadkomma den tilltro till revisorns arbete som behövs för att revisionen skall vara auktoritativ.[222]

[220] 84/253/EEG.

[221] Se 3 kap. ovan.

[222] Som nämnts kan med offentlig tillsyn avses även de fall i vilka sanktionerna av lagstiftaren överlämnats till branschorganisationerna och där det i stället är organisationerna som står under tillsyn.

4.4 Begreppet revisionsverksamhet

4.4.1 Inledning

Syftet med innevarande kapitel har varit att med utgångspunkt i revisionens funktion och innehållet i revisionsbegreppet besvara fyra frågeställningar, nämligen under vilka förutsättningar revisionen behövs för att skapa tilltro till viss verksamhet, hos vem denna tilltro skall tillskapas, vilka det är som är revisionens intressenter samt på vilket sätt den eftersökta ökade tilltron skall kunna uppnås. Behoven av klarhet i de behandlade frågorna är flera. Självklart kan en utvärdering av oberoenderegleringen inte ske om man inte har klart för sig svaren på de bakomliggande frågorna om revisionens funktion m.m. Lika viktigt är dock det faktum att revisorn i sin egenskap av granskare agerar under en offentlig auktorisation. I den mån han gör detta så kommer han i åtnjutande av ett monopol för vissa granskningstjänster och blir samtidigt skyldig att efterleva de krav som har uppställts på branschen till skydd för granskningsverksamhetens funktion. I de fall han inte agerar i denna sin egenskap av revisor kommer kraven på hans yrkesmässiga uppträdande att förändras.[223]

Centralt för revisorns verksamhet är sådana uppdrag för vilka han erhållit sin auktorisation och för vilka han fått ett såväl näringsrättsligt som bolagsrättsligt monopol. Dessa uppdrag faller inom ramen för vad man skulle kunna kalla för lagstadgad revision. Men som ovan nämnts är revisionsbegreppet teoretiskt sett inte entydigt utan fastställs utifrån vissa premisser för själva uppdragstypen. Revisionsbegreppet kan, med utgångspunkt i de av Flint uppställda postulaten, sägas typiskt sett karaktäriseras av följande faktorer.

1. Det skall finnas ett förhållande mellan två eller flera parter i vilket en av parterna har ett legalt eller avtalsmässigt ansvar att kommunicera viss information med andra parter.
2. De mottagande parterna skall sakna möjligheten att själva verifiera tillförlitligheten i den kommunicerade informationen.
3. Granskaren skall vara oberoende och granskningen skall stå fri från begränsningar av det som skall granskas och rapporteringens innehåll.
4. Det skall vara möjligt att mäta (kvantifiera) det som skall vara föremål för granskningen.
5. Granskningen skall ske utifrån ett känt regelverk.

[223] Se avsnitt 3.5.4 ovan.

6. Den information som skall granskas skall vara så klar att det skall gå att lämna en rapport över den.
7. Granskningen skall vara ekonomiskt eller socialt nyttig.

Jag skall avsluta detta kapitel genom att utifrån dessa faktorer undersöka frågan om vilken revisorns verksamhet som, pga. sin funktion eller eljest, skall anses såsom revision. Den utgångspunkt för undersökningen som jag har valt utgörs av det i RevL förekommande begreppet *revisionsverksamhet*. Av lagen följer nämligen att kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag i huvudsak skall ägna sig åt just revisionsverksamhet. Genom RevL har revisorn ålagts ett offentligt sanktionerat ansvar för utförandet av sådana uppdrag som uppfattas som kärnverksamhet i lagens bemärkelse.[224] Således borde det vara klart vilka uppgifter som naturligt ingår i revisors verksamhetsområde. Jag återkommer till vissa av de här behandlade frågorna i avsnitten 6.4.2.3 och 6.4.2.4 nedan.

4.4.2 RevL:s definition av begreppet revisionsverksamhet

Innehållet i begreppet revisionsverksamhet är, med den regleringsteknik som används i RevL, av avgörande betydelse. RevL kan nämligen sägas uppställa de yttersta gränserna för den verksamhet som revisor får ägna sig åt. Verksamhet som kan äventyra förtroendet för hans oberoende eller självständighet är i princip förbjuden. I lagen görs en gränsdragning mellan revisionsverksamhet, verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten (s.k. revisionsnära verksamhet), och med revisionsverksamhet förenlig respektive oförenlig (eller förtroenderubbande) sidoverksamhet.[225]

Begreppet revisionsverksamhet var inte tydligt definierat före nuvarande RevL:s ikraftträdande. Däremot förekom i doktrinen och i branschens regler ett flertal definitioner rörande begreppets innehåll.[226] Genom införandet av RevL har begreppet fått en legaldefinition. I lagens 2 § 7 p. stadgas att med revisionsverksamhet avses:

a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt

[224] Se 32 § RevL.
[225] Se 25 § RevL.
[226] Se t.ex. Thorell & Diamant, s. 13 ff, betänkandet H 1971:3, s. 116, och regel 3 i FAR:s regler för god revisorssed.

b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a).

Vid bestämmandet av revisionsverksamhetsbegreppets innehåll, såsom det anges i RevL, har lagstiftaren utgått från revisorns kärnverksamhet (dvs. olika slag av granskning) och verksamhet som har ett nära samband med sådan granskning. Kärnan av revisionsverksamhetsbegreppet har därför kommit att omfatta sådana granskningsuppgifter som från ett samhällsperspektiv framstår som särskilt skyddsvärda och då främst granskning som följer av lag eller annan författning (lagstadgad revision). Vid den närmare avgränsningen av begreppet har hänsyn tagits till den funktion som begreppet bör ha i lagen, nämligen som beteckning på sådan verksamhet som det finns anledning att författningsreglera. För övrigt har begreppet knutits till sådana revisorns uppgifter som anknyter till revisorns godkännande eller auktorisation och som har samma karaktär som lagstadgad revision. På grundval av dessa utgångspunkter har lagstiftaren såsom revisionsverksamhet angett:

- lagstadgad revision,
- lagstadgade tilläggsuppdrag,
- avtalsmässiga tilläggsuppdrag,
- s.k. revisionsrådgivning samt
- annan granskning än lagstadgad revision.[227]

Lagstiftaren har genom denna definitionen av vad som avses med revisionsverksamhet låtit begreppet få en relativt vid omfattning. Av det i detta kapitel sagda följer dock, enligt mitt förmenande, att synen på vad som skall anses utgöra revision och därmed vara ledande för revisionsverksamhetsbegreppet måste avgränsas genom uppställandet av vissa ramar för revisorns verksamhet. Dessa ramar bör enligt mitt förmenande i sin tur sättas av de premisser som gäller för fastställandet av revisorns kärnverksamhet, dvs. revision.

Man kan mot det denna utgångspunkt för fastställandet av revisionsverksamhetsbegreppet invända att ifrågavarande premisser är inriktade på vad som skall anses utgöra revision i strikt bemärkelse och därmed på ett snävare område än vad som avses med revisionsverksamhetsbegreppet. Jag delar inte den uppfattningen. Skälet bakom detta är den av mig och Thorell framförda ståndpunkten att revisionsverksamhetsbegreppet bör utgå från det samband som olika verksamheter visar med den verksamhet som revisorn exklusivt utför i sin egenskap av kvalificerad revisor och för vilken han har ett obegränsat yrkesetiskt ansvar.[228]

[227] Prop. 2000/01:146, s. 39 ff.
[228] Thorell & Diamant, s. 16.

4.4.3 Revisorns lagstadgade uppgifter

4.4.3.1 Lagstadgad revision

Revisionens funktion är ytterst att säkra tilltron till sådan verksamhet som anses vara av samhällelig vikt. Revisorns kärnverksamhet utgörs därför av sådan verksamhet för vilken de kvalificerade revisorerna erhållit ett lagstadgat monopol. För aktiebolagens del bestäms detta kärnområde av 10 kap. 3 § ABL. Revisorn skall inom ramen för sitt revisionsuppdrag genomföra en löpande granskning av bolagets räkenskaper, granska bokslut och årsredovisning (redovisningsrevision) samt styrelsens och i förekommande fall verkställande direktörens förvaltning (förvaltningsrevision). Ändamålet med granskningen är i huvudsak att genom en efterhandsgranskning av bolagets räkenskaper och förvaltning säkerställa ett rättvisande bokslut.[229]

Omfattningen av revisorns lagstadgade uppdrag påverkas också av regleringen i 10 kap. 31 § ABL. Bestämmelsen reglerar omfattningen av revisorns rapporteringsskyldighet, och innebär att revisorn är skyldig att i revisionsberättelsen anmärka på om bolaget inte innehållit och betalat vissa skatter och avgifter i rätt tid. Granskning är obligatorisk och skall ske utifrån vedertagna principer om väsentlighet och risk.[230] Regeln torde innebära att den lagstadgade revisionens innehåll har utvidgats vad gäller skattegranskningen som sannolikt pga. regelns införande är mer omfattande än vad som varit fallet utan en regel av detta slag.

En bestämmelse av en annan karaktär återfinns i 10 kap. 38 § ABL som handlar om revisors skyldighet att anmäla brott. Regeln innehåller en skyldighet att till åklagare anmäla vissa upptäckter som revisorn gör i samband med sin sedvanliga granskning.[231] FAR har i RevU 4 intagit ståndpunkten att skyldigheten att anmäla misstanke om brott inte ändrar principerna för hur revisionen skall bedrivas. Som skäl anförs bl.a. att revisionen inte har ett självständigt syfte att förhindra eller upptäcka förskingringar eller andra oegentligheter och att skyldigheten att anmäla misstanke om brott alltså inte medför några krav på att granskningen skall utvidgas. Detta innebär att granskningsföremålet inte har utvidgats och därmed att revisorns skyldigheter i granskningsledet inte har utvidgats. Frågan är om denna bestämmelse ändå skall anses ha förändrat innehållet i begreppet revision. Är FAR:s ståndpunkt riktig så torde detta innebära att revisionsbegreppet kommer att påverkas av de särskilda reglerna rörande granskningens genomförande och omfattning men inte av den utvidgning som sker endast av rapporteringsledet.

[229] Prop. 1973:26, s. 11 och 1984/85:30, s. 11.
[230] Prop. 1984/85:30, s. 22.
[231] Se FAR – RevU 4 – Revisorns åtgärder vid misstanke om brott.

Sett i förhållande till de teoretiska utgångspunkterna för bestämmandet av revisionsbegreppet så framstår slutsatsen som rimlig. Avgörande för revisionsbegreppet är nämligen de regler som styr granskningsuppdragets omfattning. Avgörande är således vad som skall granskas och över vilka avvikelser information skall lämnas till intressenterna. Detta talar för att en riktad rapporteringsskyldighet utan en explicit utvidgning av granskningsområdet inte skall kunna utvidga innehållet i revisionsbegreppet.

Reglerna som styr formerna för den lagstadgade revisionens genomförande kan också komma att utvecklas utanför de legala kraven på revisionens genomförande.[232] Kraven på revisionens genomförande sätts nämligen genom begreppet god revisionssed. Som behandlats i kapitel 3 så får den seden sitt innehåll främst genom RN:s, revisionsbranschens samt domstolarnas verksamhet. Av betydelse blir därmed bl.a. de krav på revisionens genomförande som uppställs genom denna regelbildning. Om där finns regler som t.ex. utvidgar granskningsområdet – exempelvis föreskriver en typ av revision som inte är lagreglerad – måste detta i huvudfallet rimligen också påverka innehållet i begreppet revisionsverksamhet.

4.4.3.2 Tilläggsuppdrag till de lagstadgade uppgifterna

I ABL finns ett antal regler som föreskriver att vissa handlingar skall granskas av kvalificerad revisor. Här rör det sig inte sällan om en annan typ av granskning än inom kärnområdet (som främst innefattar en efterhandsgranskning). Som exempel på handlingar som skall granskas kan nämnas kontrollbalansräkning, prospekt och fusionsplan.

Av intresse vid bedömningen av om denna kategori granskningsuppdrag skall ses som revisionsverksamhet är det faktum att uppdragen grundas på bestämmelser i den associationsrättsliga regleringen. Granskningsområdena har således av lagstiftaren identifierats såsom av särskilt samhälleligt intresse. Granskningen har på grund härav överlämnats till kvalificerad revisor. Detta talar med styrka för att verksamheten skall anses såsom revisionsverksamhet.

En annan faktor som bör undersökas är effekterna av att de här nämnda uppdragen är begränsade till sin omfattning. I motsats till de revisionella uppdragen är dessa tilläggsuppdrag knutna till en enskild rättshandling från bolagets sida. Granskningen är därmed inriktad endast på faktorer sammanhängande med denna. Jag menar att avgörande för bedömningen av om denna kategori uppdrag skall anses utgöra revisions-

[232] Jfr 2 kap. ovan.

verksamhet är att avgränsningen i granskningens och rapporteringens innehåll inte är föremål för parternas disposition. De är i stället satta genom legala krav kompletterade med övrig reglering på revisorsområdet.

Är ett uppdrag däremot begränsat av parts (revisorns eller revisionsklients) disposition är det inte att betrakta som sådan verksamhet som är åsyftad i revisorsregleringen. Som exempel på detta kan nämnas RN:s avgörande i det s.k. Medicus-ärendet.[233] Bakgrunden var följande.

> Bolaget B beslutade att dels genomföra en nyemission av aktier, dels utge ett konverteringslån. En väsentlig del av de upprättade prospekten utgjordes av 1988 års årsredovisning och koncernredovisning som gav "bilden av ett framgångsrikt företag". Som detta års viktigaste händelser angavs bl.a. att resultatet ökat med 105 % och att koncernen kraftigt nysatsat inom samtliga affärsområden. Att närmare 80 % av omsättningen och 90 % av resultatet härrörde från finansverksamhet framgick inte. Information om skatteplaneringsupplägg och skalbolagsaffärer saknades.
>
> Revisorernas granskningsberättelse i prospektet undertecknades av två revisorer: A-son och hans medrevisor. A-son gjorde en reservation med hänsyn till sin korta tid som vald revisor. I granskningsberättelsen anfördes bl.a. *"A-son blev invald som revisor i B AB på ordinarie bolagsstämma 30 juni 1989 och har ej utfört revision enligt aktiebolagslagen å B AB för räkenskapsåren 1986, 1987 och 1988. Hans uttalande nedan baseras på av medrevisor utförd granskning".*
>
> A-son invände i tillsynsärendet att han i granskningsberättelsen gjort en tydlig reservation ägnad att klargöra för läsaren av prospektet att han inte reviderat räkenskapsåren 1986–88 och att hans uttalanden baseras på medrevisorns granskning.

RN uttalade i sina skäl att A-son, trots att han gjort en reservation i granskningsberättelsen med hänvisning till sin korta tid som bolagets revisor, genom att han undertecknat prospektens granskningsberättelser hade ådragit sig ett ansvar för att informationen i prospekten, såvitt kan bedömas på grundval av granskningsåtgärder i enlighet med god revisionssed, är rättvisande och korrekt.

RN:s skäl ger uttryck för ett centralt förhållande när det gäller bedömningen av olika tilläggsuppdrags karaktär. Genom att revisorn påtagit sig ett uppdrag för vilket genomförandemetoden är reglerad så kan han inte själv disponera över metoden för uppdragets genomförande. Konsekvensen av att uppdraget begränsas t.ex. genom avtal är dels att bolaget inte fullgjort sina associationsrättsliga åtaganden, dels att revisorn försummat sina legala skyldigheter. Den intressanta slutsatsen av RN:s avgörande är att så blir fallet oavsett om revisorn anmärker på detta i granskningsberättelsen eller ej.

[233] RN:s avgörande D 1/98.

4.4.3.3 Frivillig tilläggsinformation i det granskade materialet

Vad som hittills sagts om utfyllnaden av kraven på revisorn i samband med revision baseras på de krav på information som uppställs inom ramen för den associationsrättsliga regleringen genom vilken innehållet i begreppet revision och därmed revisionsverksamhet kan komma att utvidgas. Men man kan likväl tänka sig det fallet att en revisionsklient i sin redovisning lämnar information utan att krav på detta följer av god redovisningssed, här benämnd *frivillig tilläggsinformation*. Frågan är om utvidgningen av revisorns uppdrag kan komma att styras av andra överväganden än intressentskyddet i strikt bemärkelse, dvs. om det är möjligt att låta klientens agerande styra gränsdragningen för vad som skall anses utgöra revisionsverksamhet. Poängteras skall att vad som står under bedömning inte är den samlade verksamheten i ett uppdrag utan de enskilda åtgärderna inom detsamma. Den situation som är aktuell är den att revisorn inom ett uppdrag som i och för sig är att betrakta som revisionsverksamhet har att ta ställning till tilläggsinformation som inte omfattas av den granskningsskyldighet som fastslogs i föregående avsnitt.

Sett ur ett revisionsrättsligt perspektiv torde en lämplig utgångspunkt för fastställandet av om det är möjligt att utvidga revisorns granskningsskyldigheter genom att klienten lämnar frivillig tilläggsinformation vara bestämmelsen i 10 kap. 4 § ABL. Av bestämmelsen framgår att revisorns uppdrag endast kan påverkas genom legala krav eller genom anvisningar från bolagsstämman så länge dessa inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionssed.

Följande slutsatser torde kunna dras. Rätten att utanför de legala ramarna påverka innehållet i revisorns revisionella uppdrag är förbehållen bolagsstämman med den inskränkningen att rätten inte får hota revisionens kärnfunktion, dvs. att skydda intressentkretsen som kollektiv.[234] En strikt tillämpning av denna regel bör därför enligt mitt förmenande innebära att styrelsen eller VD:n inte torde kunna utvidga revisionens innehåll utanför de legala kraven och att om en skyldighet att granska frivilligt lämnad tilläggsinformation inte kan inläsas i god revisionssed, så är revisorns åtgärder rörande sådan information utan explicit uppdrag från bolagsstämman inte att se som omfattandes av begreppet revision.[235] Detta är enligt mitt förmenande också en rimlig slutsats i förhållande till den funktion som RevL:s regler har i den del som avser en

[234] Jfr Moberg, s. 126 f.

[235] Revisionstekniskt borde detta innebära att revisorn i sin revisionsberättelse och påteckning anger att denna information inte varit föremål för granskning.

gränsdragning mellan revisorns kärnverksamhet och annan verksamhet. Utnyttjar inte ägarna som kollektiv den rätt som i ABL getts dem att påverka revisorns uppdrag torde det saknas utrymme att utvidga uppdragets omfattning.

En förutsättning för att det skall anses falla under revisorns revisionella uppdrag att granska frivillig tilläggsinformation är alltså att skyldigheten att granska informationen kan härledas ur antingen den skyldighet som följer av god revisionssed eller genom uppdrag från bolagsstämman inom den ram som sätts av 10 kap. 4 § ABL. Skyldigheten att granska denna frivilligt lämnade information måste således härledas ur en aktiebolags- och revisionsrättsligt tillåten utvidgning av revisorns uppdrag eller ur det intressentskydd på vilket bokförings-, redovisnings- och revisionsplikten grundas. Det sagda innebär enligt mitt förmenande att det finns ett begränsat utrymme att utvidga revisionsgranskningen genom frivilliga åtgärder från klientens sida om inte en sådan skyldighet kan inläsas i revisorns uppgifter enligt god revisionssed.

Stöd för en sådan revisionell skyldighet kan finnas i förarbetsuttalandet enligt vilket det i revisorn granskningsuppdrag ingår att kontrollera om "... övrig information i årsredovisningen är förenlig med den bild av bolagets resultat och ställning som ges i balans- och resultaträkningarna och överensstämmer med revisorns kännedom om bolaget."[236]

Sådant stöd finns även i RS 720 – Annan information i dokument som innehåller en reviderad årsredovisning – vilken är avsedd att lägga fast standarder för och ge vägledning om hur revisorn beaktar annan information som han eller hon inte är skyldig att uttala sig om men som finns i sådana dokument som innehåller en reviderad årsredovisning.[237] Som sådan information nämns t.ex. en rapport från företagsledningen eller styrelsen om verksamheten, ekonomiska sammanfattningar eller översikter, uppgifter om de anställda, planerade investeringar, ekonomiska nyckeltal, presentation av styrelsen och företagsledningen, urval av kvartalsuppgifter, marknadsöversikter, uppgifter om konkurrenssituation, konjunkturläge, produkter, produktionsprocesser, forsknings- och utvecklingsverksamhet samt prognoser.[238] Formuleringarna antyder att det kan finnas en öppning för att utvidga revisorns granskningsuppdrag i vart fall till att översiktligt granska sådan ekonomisk information som framgår av övrig information i årsredovisningen.[239] Enligt standarden skall revisorn "läsa denna andra information för att identifiera oförenlig-

[236] SOU 1993:69, s. 75 f.
[237] Inledningen till RS 720.
[238] RS 720 5SE.
[239] Jfr 3.5.3.4 ovan om FAR:s restkompetens.

heter jämfört med den reviderade årsredovisningen."[240] Uppkommer sådana oförenligheter skall revisorn "beakta sådan annan information när han eller hon lämnar sin revisionsberättelse om årsredovisningen, eftersom den reviderade årsredovisningens trovärdighet kan undergrävas av eventuella oförenligheter mellan den reviderade årsredovisningen och annan information."[241]

Även om det således verkar finnas någon form av granskningsskyldighet för revisorn så kvarstår frågan om det av lag eller annars följer någon skyldighet för revisorn att externt rapportera över sådana brister som beskrivits ovan i årsredovisningen. Såvitt jag kunnat finna finns det inga närmare ställningstaganden till omfattningen av dylika rapporteringskrav utöver de som följer av ABL och RS 720. I båda dessa är rapporteringen knuten till information lämnad i "årsredovisningen". Bedömningen är därmed knuten till innehållet i begreppet årsredovisning.

Problemet är dock att begreppet är möjligt att tolka på två sätt. Det juridiska innehållet i begreppet årsredovisning definieras i ÅRL på så sätt att årsredovisningen skall bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter, en förvaltningsberättelse samt i vissa fall av en finansieringsanalys.[242] Av Redovisningsrådets rekommendation RR 22 framgår att med finansiella rapporter avses balansräkning, resultaträkning, en sammanställning som visar antingen alla förändringar i eget kapital eller förändringar i eget kapital andra än sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare, kassaflödesanalys samt redogörelse för tillämpade redovisningsprinciper och upplysningar i noter.[243]

I praktiken benämns dock ofta hela det dokument som lämnas av klientbolaget som årsredovisning. Det innehåller regelmässigt även annan information av ekonomisk natur än sådan som nämns i ÅRL. Detta skulle i princip kunna innebära att frivillig tilläggsinformation som lämnas i den "broschyr" som benämns årsredovisning också skall vara föremål för revisionell granskning och därmed kunna påverka området för vad som skall anses utgöra sådan granskning.

FAR:s standardmodell för en ren revisionsberättelse har såvitt här är av intresse följande utformning:[244]

> Jag har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i ..... för år ÅÅÅÅ. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna

[240] RS 720 2.
[241] RS 720 6SE.
[242] 2 kap. 1 § ÅRL.
[243] Rekommendationen är baserad på IAS 1.
[244] RS 709 28SE.

och förvaltningen. Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min revision.

Revisionen har utförts i enlighet med god revisionssed i Sverige. Det innebär att jag planerat och genomfört revisionen för att i rimlig grad försäkra mig om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår också att pröva redovisningsprinciperna och styrelsens och verkställande direktörens tillämpning av dem samt att bedöma de betydelsefulla uppskattningar som styrelsen och verkställande direktören gjort när de upprättat årsredovisningen samt att utvärdera den samlade informationen i årsredovisningen. Som underlag för mitt uttalande om ansvarsfrihet har jag granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Jag har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Jag anser att min revision ger mig rimlig grund för mina uttalanden nedan.

Årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen och ger därmed en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.

Skrivningen ger enligt mitt förmenande delvis intryck av att använda uttrycket årsredovisning i den bredare bemärkelsen. Denna slutsats stöds dock inte av tredje stycket. Skall begreppet årsredovisning användas på samma sätt i hela texten torde kopplingen till ÅRL och till god redovisningssed i sista stycket innebära att vad som avsetts är den juridiskt-tekniska tolkningen av årsredovisningsbegreppet.

Praxis på området ger inget klart svar. Konstateras kan att de flesta årsredovisningar innehåller en revisionsberättelse motsvarande den här återgivna. Av intresse i detta perspektiv är dock revisionsberättelsen fogad till Svolders årsredovisning för räkenskapsåret september 2001 till augusti 2002. Av denna framgår att av de 62 sidor som omfattas av handlingen benämnd som årsredovisning har endast 8 sidor varit föremål för revisorernas granskning.[245]

[245] Bakgrunden till årsredovisningens och revisionsberättelsens utformning är att Svolder för räkenskapsåret 2000 – 2001 valde att i strid med ÅRL redovisa sina värdepappersinnehav till marknadsvärde. Revisorn i Svolder tillstyrkte fastställande av årsredovisningen med en anmärkning i vilken han konstaterade att redovisningsmetoden överensstämde med EU:s 4:e bolagsdirektiv, men att den avvek från ÅRL. Då revisorns agerande föranledde viss debatt kom bolaget att för räkenskapsåret 2001–2002 avge en årsredovisning bestående av två ekonomiska rapporter. Den ena var upprättad i överensstämmelse med ÅRL medan den andra alltjämt stod i strid med den lagen.

Således framstår det som om revisorerna har valt att begränsa sitt granskningsuppdrag till de delar av handlingen som omfattas av de obligatoriska delarna av årsredovisningen i juridisk-teknisk betydelse. Skall detta vara acceptabelt måste man också förutsätta att det inte finns någon legal skyldighet att granska övrig information.

Sammantaget kan konstateras att frågan om hur revisorn skall hantera tilläggsinformation är komplex. Det framstår som om det inte finns någon form av skyldighet att *detaljgranska* denna information inom ramen för god revisionssed. Dessutom verkar det inte finnas någon extern rapporteringsskyldighet så länge inte tilltron till den obligatoriska informationen hotas. Skulle denna tolkning vara riktig torde detta innebära att sådana insatser inte omfattas av revisionsbegreppet. Revisionsbegreppet förutsätter ju att rapportering över granskningen skall ske externt.

Det händer dock regelbundet att en revisor uttalar sig över annan finansiell information än den som skall finnas i årsredovisningen. Som exempel kan nämnas information som ett bolag är skyldigt att lämna pga. notering på en börs. Enligt Stockholmsbörsen AB:s noteringsavtal skall bolaget lämna inte bara sådan finansiell information som krävs enligt de allmänna legala kraven utan också annan information.[246] Frågan är nu om en utvidgad informationsskyldighet pga. avtalsmässig skyldighet att lämna tilläggsinformation också skall påverka revisionsbegreppets innehåll.

Jag menar att det bör föreligga en presumtion för att så är fallet. Granskningen av tilläggsinformation kan, som ovan fastslagits, komma att omfattas av revisionsbegreppet, dels om det finns ett åliggande för revisorn att granska den enligt god revisionssed, dels om det kan anses ingå i revisorns uppdrag genom direktiv från stämman. FAR har i uttalandet RevU 9 Revisorns rapportering i börsbolag vid avvikelse från Redovisningsrådets rekommendationer, fastslagit att en revisor under åberopande av 10 kap. 32 § ABL i revisionsberättelsen skall anmärka på avvikelsen. Ett tolkningsproblem med denna utgångspunkt är att revisorn enligt bestämmelsens ordalydelse *får* lämna information som han anser bör komma ägarna till känna. Han verkar däremot inte vara skyldig att göra detta. En ytterligare begränsning består i att han inte får röja sådan information vars röjande kan vålla bolaget skada.[247] Härmed uppkommer ett tolkningsproblem. RN har nämligen uttalat att en revisor

[246] Se p. 1 a) i Stockholmsfondbörs noteringsavtal samt avtalets bilaga 1 p. 8–10.
[247] Prop. 1975:103, s. 433.

inte kan underlåta att rapportera över brister i granskat material under åberopande av risken för skada för bolaget.[248]

En alternativ legal grund för revisorns åligganden skulle kunna utgöras av det faktum att revisorns uppdrag är att revidera ett noterat bolag. I uppdraget såsom det utformats av stämman ligger därför att granska om bolaget efterkommit skyldigheterna enligt noteringsavtalet. Det kan därför hävdas att en utvidgad granskningsskyldighet följer av stämmans implicita direktiv. Därmed uppkommer också en *skyldighet* för revisorn att uttala sig om annan information som lämnas på grundval av t.ex. börsens krav.

Ett tredje möjligt sätt att utvidga revisionsverksamhetsbegreppet är att den rättsliga standarden god revisionssed till viss del utgörs av ett godtagbart beteende hos omdömesgilla yrkesutövare. Genom kopplingen mellan den goda revisionsseden och den goda redovisningsseden kan därför även ett vedertaget informationslämnande komma att påverka granskningsföremålet så länge detta inte strider mot överordnade yrkesetiska normer. Detta innebär att revisionsbegreppet kommer att påverkas i vart fall genom att revisorerna *regelmässigt* har att genomföra granskning av visst slag inom ramen för överordnade normer satta av FAR, RN och ytterst domstolarna.

I detta perspektiv framstår det som naturligt att låta sådan tilläggsinformation som normalt lämnas av revisionsklienter av viss kategori påverka revisionsbegreppets innehåll. Härigenom är det möjligt att betrakta även sådan finansiell tilläggsinformation som lämnas på grundval av frivilliga åtaganden från klientens sida så länge lämnandet av den specifika informationen är vedertagen i en bransch eller vissa kategorier av företag.

4.4.3.4 Revisionsrådgivning

Kraven på revisorns agerande i revisionsverksamheten innebär att han har att ta ställning till om det av honom granskade materialet på ett riktigt sätt avspeglar de bakomliggande omständigheterna. Revisionsarbetet innebär således att revisorn har att ta ställning till informationens kvalitet. Skulle han finna brister är han skyldig att påtala detta för klienten och komma med förslag på åtgärder. Denna skyldighet innebär att revisorn har att till klienten lämna sådan s.k. *revisionsrådgivning* som behövs för att informationen skall medföra den eftersträvade ekonomiska och sociala nyttan.[249]

[248] Se RN:s avgörande D 3/00.

[249] Se prop. 1975:103, s. 429, SOU 1995:44, s. 223 och prop. 2000/01:146, s. 40. Frågan om innehållet i begreppet revisionsrådgivning behandlas också i avsnitt 6.4.2.4.

Av det sagda följer att det i revisorns uppgifter finns en allmän skyldighet att lämna sådana råd som behövs för att klienten skall kunna fullgöra sina lagstadgade skyldigheter. Syftet är att bolagets offentliga redovisning, tillsammans med den tilläggsinformation som revisorn lämnar i sin revisionsberättelse, skall möjliggöra för intressenterna att med rimlig säkerhet bedöma bolagets ekonomiska ställning. Finns det brister i den offentliga informationen som är så allvarliga att den bild som den offentliga redovisningen ger av bolagets ställning inte är tillräckligt korrekt skall revisorn agera. Revisorns skyldighet att lämna revisionsrådgivning får anses gälla den samlade verksamhet som faller under hans lagstadgade uppdrag. Han skall lämna råd inom de områden som faller under hans åligganden enligt god revisionssed i det enskilda granskningsuppdraget. Vilka dessa är styrs i sin tur av vad för slags uppdrag det är fråga om. Rör det sig om lagstadgad revision kommer de råd han lämnar om de krav som ställs på bolaget för att bolaget och dess ledning skall efterkomma sina legala åtaganden att ses som revisionsrådgivning.

I 1975 års proposition till ABL kommenterades bl.a. rådgivningsinsatser som med hänsyn till utvecklingen av revisorsregleringen kunde tänkas ingå i begreppet god revisionssed. Där angavs förbättringar i fråga om organisation, bokföring, kalkyler och budgetering.[250] Revisorn skall således inte enbart granska bolagets räkenskaper i syfte att kunna lämna en rapport om dessa. Han skall även föreslå åtgärder som syftar till förbättring av räkenskapshanteringen.

Vid en första anblick framstår det som om denna rådgivningsskyldighet går utöver de uppgifter som enligt detta kapitel skall omfattas av revisionsbegreppet. Revisorn kommer att lämna rådgivning till granskningssubjekten, vilka ju inte är att se som revisionens intressenter. Vidare kommer han inte bara att granska den information som är avsedd att kommuniceras. Han kommer också att påverka informationens innehåll. Frågan är alltså om den svenska synen på innehållet i begreppet revisionsverksamhet i denna del är förenlig med de teoretiska utgångspunkterna för revisionsbegreppet.

Jag menar att så är fallet under förutsättning att definitionen av vad som skall ses som revisionsrådgivning begränsas av de krav på informationsgivning som uppställs på granskningssubjekten. Finns det brister i den offentliga informationen som är så allvarliga att den bild som informationen ger av bolagets ställning inte är tillräckligt korrekt skall revisorn agera. Härigenom avgränsas revisionsrådgivningen till att omfatta inte alla kvalitetsförbättringar utan endast sådana som behövs för att den

[250] Prop. 1975:103, s. 429.

granskade informationen skall fylla den eftersökta samhälleliga och sociala nyttan. Detta kan i sin tur sägas innebära att revisorn skall tillse att den granskade informationen uppfyller de legala kraven på informationen i fråga. Överskjutande åtgärder skall däremot inte ses som revisionsrådgivning.

Konsekvensen av att revisionsrådgivningen ses som en del av revisionsverksamheten är att revisorn svarar såväl aktiebolagsrättsligt som disciplinärt för denna sin rådgivning, dvs. rådgivningsåtgärden skall fylla kraven på såväl god revisorssed som god revisionssed. Som exempel på hur detta ansvar manifesteras i revisorns åligganden kan nämnas RN:s avgörande D 18/00-01. I ärendet hade klientbolaget (ett bilbolag) underlåtit att göra avskrivningar på byggnader. Som skäl för detta anförde bolaget att bokfört värde understeg verkligt värde. RN konstaterade i sitt beslut att:

> "Bilbolagets förklaring till att underlåta avskrivning är missvisande då ett eventuellt övervärde i en byggnad inte kan utgöra grund för att ett enskilt år underlåta avskrivning av denna. Om bilbolaget ändrat grunderna för sin avskrivning av byggnaden – tillämpad avskrivningsmetod eller tillämpad livslängd – ankom det på A-son [revisorn] att verka för att korrekt information om sådan ändring lämnades i årsredovisningen. Såvitt framkommit har han inte agerat på detta sätt. Genom att underlåta att verka för en korrekt information i årsredovisningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.4.4 Revisionsverksamhetsbegreppet i andra fall än lagstadgad revision och med denna sammanhängande tilläggsuppdrag

Gemensamt för de typer av verksamhet som behandlats hittills är att det föreligger någon form av lagstadgad skyldighet att utföra granskning. Denna skyldighet kan härledas ur regleringen som styr associationsformen som sådan eller genom åtaganden som klienten gjort genom avtal med tredje man. De gränser för fastställandet av revisorns uppdrag som hittills behandlats har därför varit direkt eller indirekt kopplande till revisorns legala skyldigheter. Men revisionsverksamhetsbegreppet anses även omfatta andra typer av granskningsuppdrag som revisorn åtar sig. Av RevL:s förarbeten följer att som revisionsverksamhet skall även ses sådana revisorns granskningsuppgifter som inte är lagstadgade men som i sak väsentligen överensstämmer med lagstadgad revision. Typiskt för sådan verksamhet är att den ytterst har samma funktion som den lagstadgade revisionen. Skillnaden består i att den inte härleds ur legala krav på revision utan ur ett frivilligt åtagande från associationens sida.

Som främsta skäl för att sådana uppdrag skall omfattas av revisionsverksamhetsbegreppet anförs i propositionen att granskningen är revi-

sionsliknande i så måtto att revisorn utnyttjar olika slag av revisionstekniker, att den följer av ett rättsligt bindande beslut (såsom stadgeföreskrifter eller stämmobeslut), att resultatet av granskningen är avsett för bl.a. tredje man samt att revisorn sannolikt anlitas pga. sin kvalifikation som auktoriserad eller godkänd revisor och den som tar emot granskningsrapporten värderar dess innehåll på visst sätt just därför att den har granskats av en kvalificerad revisor.

Sådana fall av frivillig granskning kan uppkomma i två typfall. Så kan vara fallet vid avtalsmässig revision då revisorn genomför revision i en icke revisionspliktig association, här benämnd *frivillig revision*. Ett annat fall är att revisorn utför ett granskningsuppdrag grundat på klientens avtal med tredje man utan att den granskade informationen och resultatet av granskningen kommer att utgöra en del av den offentligt kommunicerade informationen. I båda dessa fall saknas den direkta kopplingen till legala krav på granskningens genomförande och formerna för rapportering. Frågan är om det finns skäl att hantera dessa olika typer av uppdrag annorlunda än de som omfattar information lämnad i årsredovisningen.[251]

I fråga om *frivillig revision* hänger bedömningen av om uppdraget skall ses som revisionsverksamhet enligt mitt förmenande samman med formerna för fastställandet av uppdragets innehåll. Att associationer som inte är revisionspliktiga väljer att låta sina räkenskaper vara föremål för revisionell granskning är inte helt ovanligt. I dessa fall upphandlas uppdraget normalt utifrån de krav på granskning som följer av associationens stadgar. Således är det normalt stämman eller motsvarande som utformar uppdragets innehåll. Eftersom det är fråga om en frivillig åtgärd från associationens sida torde det i utgångsläget stå associationen fritt att utforma uppdraget och ange dess närmare innehåll. Härigenom kan det högsta beslutande organet också närmare ange innehållet i granskningen på samma sätt som bolagsstämman i ett aktiebolag. Detta talar för att innehållet i revisionsverksamhetsbegreppet kan komma att påverkas av de krav på granskningen som uppställs av klienten. Frågan är nu vilka begränsningar som skall anses gälla i klientens rätt att utforma revisionsuppdraget. En möjlig utgångspunkt är att det yrkesetiskt sett är nödvändigt att fastställa den aktsamhetsstandard som revisorn har att efterleva vid utförandet av revisionsverksamhet. Denna standard utgörs av god revisorssed och därmed också av god revisionssed.[252] Standarden verkar i

[251] Se prop. 2000/01:146, s. 41.

[252] Se RN:s avgörande D 5/97 och D 19/98. I det senare fallet uttalade RN följande. "En kvalificerad revisor är alltid skyldig att iaktta god revisionssed vid utförandet av sina uppdrag. Föreningen har här valt att upprätta extern årsredovisning. Även om någon

praktiken nästan uteslutande utvecklas i samband med aktiebolagsrättslig revision. Det finns därför goda skäl att i huvudfallet uppställa samma bedömningskriterier som rörande sådan granskning.

Jag anser för egen del att detta är en allt för formell syn på det behov som en klient kan ha av att utforma ett granskningsuppdrag i det enskilda fallet. Detta innebär dock inte att revisionsuppdraget kan utformas fritt. Redan revisionsverksamhetsbegreppet sätter vissa gränser genom att definiera granskningsföremålet som förvaltning eller ekonomisk information grundat på bestämmelser i bolagsordningen eller avtal. Men inte heller inom dessa ramar står det enligt mitt förmenande klienten helt fritt att utforma revisorns uppdrag. Beaktas skall nämligen också det allmänna kravet på att granskningen skall ske genom en matchning mellan den information som skall vara föremål för granskningen och en för samtliga inblandade känd uppsättning regler. Detta innebär att granskningsföremålet skall vara kvantifierbart.

I fråga om granskning grundad på en *klients avtal med tredje man* bestäms innehållet i granskningen av det åtagande som bolaget gör gentemot tredje man. Innehållet i granskningen bestäms således av ett avtal mellan en extern intressent och bolaget. Det främsta problemet med en bedömning av om sådan verksamhet skall ses som revisionsverksamhet är det faktum att granskningsuppdraget normalt är begränsat till sin omfattning. Men utför revisorn en fullständig granskning i överensstämmelse med god revisionssed torde det i normalfallet inte föreligga några problem med att identifiera verksamheten som revisionsverksamhet.

Mer problematisk är bedömningen av uppdrag av revisionskaraktär som inte innebär att revisorn utför en fullständig granskning. Det kan t.ex. gälla granskning av ett begränsat material åt annan än revisionsklient i syfte att uttala sig om materialets riktighet. Jag har ju i detta arbete hävdat att en förutsättning för att viss granskningsverksamhet skall ses som revisionsverksamhet är att granskningens omfattning faller utanför granskningsföremålets och revisorns disposition. Detta talar med styrka för att en begränsad granskning inte skall ses som revisionsverksamhet.

Men man kan å andra sidan inte bortse från att fråga är om en revisionsliknande granskning i vart fall så länge revisorn utnyttjar revisionstekniker. Man kan inte heller bortse från det förhållandet att det är en kvalificerad revisor som utfärdar granskningsintyget. Denne har inte fått

---

formell sådan skyldighet inte förelegat anser RN att det i dylika fall bör krävas att den information som lämnas i årsredovisningen ger en rättvisande bild av den bedrivna verksamheten. Enligt RN:s uppfattning har det därmed ålegat A-son att påtala vid revisionen funna fel och ofullständigheter i föreningens årsredovisning och att, ifråga om allvarligare brister, även anmärka i sin revisionsberättelse."

uppdraget av en slump som vilken konsult som helst. Det är i stället rimligt att anta att revisorn anlitats just pga. sin auktorisation eller sitt godkännande. Och användaren av revisorsintyget fäster sannolikt särskild vikt vid att det är en kvalificerad revisor som utfärdat intyget.

Frågeställningen belyses av det omdiskuterade målet NJA 1996 s. 224.[253] HD konstaterade att revisorns åtgärd i och för sig gick "utöver hans egentliga åligganden som revisor" men att det "var i hans egenskap av revisor som bolagsledningen anlitat honom för att biträda vid bolagsrekonstruktionen". Revisorn hade därför inte utfört sitt uppdrag i enlighet med god revisionssed, med vilket domstolen kan ha menat att de av revisorn företagna åtgärderna rymdes inom (det lagstadgade) revisionsuppdraget.[254] Vad som sagts talar också för att uppdrag av detta slag vid den offentliga tillsynen enligt RevL skall behandlas som revisionsverksamhet. För egen del är jag beredd att godta den senare synen så länge revisorns granskningsuppdrag inte begränsas på annat sätt, t.ex. genom att han inte får tillgång till allt nödvändigt underlag.

[253] Se s. 97 ovan.

[254] Denna slutsats kompliceras dock av att revisorn även var vald revisor hos den klient i vilken han vidtog de aktuella åtgärderna.

5 Om revisorers oberoende samt typfall av oberoendehot

5.1 Inledning

En av Flints förutsättningar för att revisionen skall fylla sin funktion är att den är auktoritativ. För att resultatet av revisorns arbete skall kunna vara auktoritativt krävs att han är såväl kompetent som oberoende.[1] Kravet på oberoende anges ofta som en av de mest centrala förutsättningarna för att revisionen skall kunna fylla sin funktion.[2] Stettler, som t.o.m. har gjort gällande att detta är en absolut förutsättning för revisionens funktion, har uttryckt det enligt följande.

> "Since the only product of attestation is the credibility added to financial information by the audit report, it is essential that the auditor be independent and be so perceived by users of the financial statements. No credibility can be added without an auditor's independence."[3]

Kravet på att revisorn skall vara oberoende utgör också en av hörnstenarna i de flesta teorier om säkrandet av revisionens funktion. Den ökade tilltro som revisorn skall tillföra den av honom granskade verksamheten kan enbart uppnås om revisorn har förmågan och viljan att göra sina bedömningar och fatta sina beslut utan irrelevanta hänsyn. Detta gäller inte minst i de fall resultatet av revisorns arbete sannolikt kommer att påverka enskilda intressenters beslutsfattande och förhållandet mellan olika intressenter.

Oberoendekravets relevans kan förklaras med att revisorn vid sin rapportering ger uttryck för en personlig ståndpunkt om det granskade materialet är upprättat i enlighet med de normer som gäller för detta. Hans

[1] Se t.ex. Flint, s. 46.

[2] Stettler har t.ex. hävdat att en rapport utfärdad av en revisor som inte är oberoende ..."can be no more acceptable than the representations and statements prepared by the management", Stettler, s. 31 f.

[3] Stettler, s. 31 f.

ställningstagande kan komma, eller kan befaras komma, att påverkas av andra hänsyn än de som följer av reglerna som styr utförandet av hans uppdrag.

Jag skall i detta kapitel undersöka vad kravet på att revisorn skall vara oberoende innebär. Detta gör jag genom att undersöka oberoendebegreppets innebörd samt den funktion som oberoendet skall fylla. Därefter kommer jag att övergå till att uppställa en förklaringsmodell för revisorers oberoende. På grundval av resultatet i dessa delar ämnar jag att identifiera vad man kan kalla för typfall av hot mot revisorns oberoende.

5.2 Närmare om oberoendekravets innebörd

Jag har inledningsvis i detta arbete fastslagit att begreppet oberoende skall ses som det krav som uppställs på revisorns agerande för att han skall kunna uppnå den efterfrågade opartiskheten och självständigheten. Frågan är nu vad kravet på oberoende innebär.

Det finns i doktrinen ett flertal definitioner av vad som avses med oberoende. Ett exempel är den av Vårdal formulerade. Han menar att en revisor är oberoende om han vid utförandet av ett uppdrag har förmågan och viljan att göra sina bedömningar och fatta sina beslut på grundval av föreliggande fakta och utan att låta sig påverkas av andra personers vilja eller önskningar.[4] Den brittiska Chartered Accountants Joint Ethics Committee (CAJEC)[5] har definierat oberoende som: "... the state of mind which has regard to all considerations relevant to the task in hand, but no other."[6] Berlin har i en artikel i Balans från 1978 gjort gällande att oberoende är en karaktärsfråga innebärande förmågan att självständigt och objektivt ta ställning till inhämtad information och att, då så behövs, kunna framföra kritik mot innehållet i denna.[7]

Dessa definitioner ger en beskrivning av vad som krävs av en revisor för att han skall vara oberoende. Men denna beskrivning är allt för vag för att kunna fungera som en rimlig utgångspunkt för diskussionen om vad som avses med oberoende. Begreppet får ett klarare innehåll om man, som Lee har gjort, vidare antar att revisorn skall inta sin oberoende

[4] Vårdal, s. 90.
[5] Organisationen var ett organ som utarbetade standards för ICAEW, Institute of Chartered Accountants of Scotland och Institute of Chartered Accountants in Ireland.
[6] CAJEC, s. 2.
[7] Berlin, s. 19.

attityd för att undvika påverkan vid intressekonflikter.[8] ISB har i sitt konsultationsdokument definierat oberoendet som "... freedom from those pressures and other factors that compromise, or can reasonably be expected to compromise, an auditor's ability to make unbiased audit decisions."[9]

Utifrån ovanstående kan man dra slutsatsen att en första förutsättning för att revisionen och därmed revisorns verksamhet skall vara meningsfull är att revisorn de facto är oberoende, han skall med andra ord vara *faktiskt oberoende (independence in fact)*. Av intresse är revisorns *attityd* till sitt uppdrag. Det som skall vara opåverkat är revisorns moral och "heder".[10] Bedömningen är således inriktad på revisorns egen syn på sitt förhållningssätt till det enskilda uppdraget.

Eftersom det faktiska oberoendet är en handlingsnorm riktad mot revisorns egen uppfattning om sin förmåga att utföra sitt uppdrag på ett tillfredsställande sätt räcker det inte med att revisorn agerar på ett oberoende sätt för att revisionen och därmed revisorns verksamhet skall vara meningsfull. Mautz och Sharaf har sammanfattat kraven på revisorn så att oberoendet skall vara såväl faktiskt som påtagligt.[11] Då revisorn skall tillföra trovärdighet till den av honom granskade informationen är ett avgörande kriterium att han också *uppfattas* som oberoende, han skall med annan terminologi vara *synbart oberoende* (*independence in appearance*). Man kan säga att man i brist på möjligheten att bedöma den enskilde revisorns karaktär uppställer krav på vissa *yttre kriterier* på oberoendet.[12] Revisorns oberoende ställning skall med andra ord offentligt manifesteras genom hans uppträdande såsom det uppfattas av intressenterna.[13]

Genom att intressenterna känner förtroende för den granskning som revisorn utför kan den tilltrosskapande effekt som eftersträvas uppnås. Men det finns ett viktigare samband mellan dessa två oberoendeformer. Oberoendet, eller graden av oberoende, kan nämligen inte kvantifieras. Det innebär att reglerna inte bara skall säkra oberoendet – i betydelsen ge revisorn ledning beträffande hur man behåller sitt oberoende – utan också verka för att manifestera detta oberoende i förhållande till intressenterna. Ett tydligt exempel på att detta samband också fått rättslig

[8] Lee, s. 98.
[9] ISB ED 00-2, p. 4.
[10] Flint, s. 64. Jfr Berlin, s. 19.
[11] Mautz m.fl., s. 246 f.
[12] Jfr Berlin, s. 19.
[13] Jfr NOU 1997:9, Om revisjon og revisorer, s. 90.

acceptans finns i domen i målet United States v. Arthur Young and Co.[14] Där konstaterades att:

> "The SEC requires the filing of audited financial statements in order to obviate the fear of loss from reliance on inaccurate information, thereby encouraging public investment in the Nation's industries. It is therefore not enough that financial statements be accurate; the public must also perceive them as being accurate. Public faith in the reliability of a corporation's financial statements depends upon the public perception of the outside auditor as an independent professional. ... If investors were to view the auditor as an advocate for the corporate client, the value of the audit function itself might well be lost."

5.3 Utgångspunkter för regleringen av revisorns oberoende

5.3.1 Regleringsaspekter kopplade till oberoendekravens två sidor

Det faktum att oberoendekraven har två sidor ger upphov till frågeställningen om vilken betydelse distinktionen mellan de två olika formerna av oberoende har och hur detta påverkar regleringen av revisorernas oberoende. En vanlig uppfattning är att det faktiska oberoendet inte kan regleras.[15] Såtillvida det gäller krav på revisorns attityd i förhållande till sitt uppdrag är detta riktigt. Men det går enligt mitt förmenande att anlägga ett normativt perspektiv på kravet på faktiskt oberoende. Det är nämligen möjligt att hävda att kravet på faktiskt oberoende innebär att det regelverk som revisorn skall utföra sin verksamhet utifrån skall verka för att tillåta revisorn att vara oberoende om han vill det. Regleringen skall vara tillåtande i det att den skall möjliggöra för revisorn att identifiera oberoendehoten och agera för det fall han finner sitt oberoende hotat.[16] Regleringen har i detta perspektiv en pedagogisk funktion. Syftet kan sägas vara att regelvägen ge revisorn tolkningshjälp vid bedömningen av oberoendet i hans verksamhet. Men reglerna skall också tvinga revisorn

[14] U.S. v. Arthur Young, s. 30 n. 15.

[15] Se t.ex. FEE 1996, s. 24 enligt vilken: "... when independence is dealt with in laws and professional rules, it is only independence in appearance which is addressed."

[16] Det kan t.ex. röra sig om en rätt för revisorn att avsäga sig uppdraget för det fall hans oberoende är hotat eller en skyldighet för revisionsklient att tillhandahålla sådan information som kan påverka bedömningen av revisorns faktiska oberoende.

att ta ställning till sitt oberoende.[17] Ytterst kan detta säkras genom att revisorn tvingas dokumentera sin bedömning av oberoendet i det enskilda fallet.[18]

Eftersom oberoendereglerna inte bara skall säkra oberoendet – i betydelsen ge revisorn ledning i hur man behåller sitt oberoende – utan också verka för att manifestera detta oberoende i förhållande till intressenterna måste effekterna av oberoendehotet kunna mätas. Detta förutsätter att revisorns agerande är i sådan mån förutsebart att hans agerande kan tolkas.[19] Samtidigt har den i kapitel 2 redovisade utvecklingen av revisionsmetodiken inneburit att revisionsarbetet i allt högre grad är förknippat med skönsmässiga ställningstaganden från revisorns sida. Denna skönsmässighet är inbyggd i revisionsuppdraget och kan inte kvantifieras i generella termer. Revisorns agerande är knutet till de särskilda omständigheterna i de enskilda uppdragen. En bedömning av revisorns oberoende förutsätter därför att dessa omständigheter är kända för intressenterna. Så är generellt inte fallet. Ett problem med det faktiska oberoendet som måttstock på revisorns förmåga att utföra sitt uppdrag är därför att det faktiska oberoendet, eller graden av oberoende, inte kan mätas. Härmed blir det också svårt att för intressenterna synliggöra graden av oberoende.

Detta problem kan lösas genom upprätthållande av krav på att revisorns oberoende inte bara skall vara faktiskt utan även manifesteras i förhållande till intressenterna på något sätt. Detta synbara oberoende är i motsats till det faktiska knutet inte till revisorns attityd till sitt uppdrag utan till den bild av oberoendet som intressentkollektivet kan antas få med kännedom om de omständigheter som påverkar oberoendet. Eftersom den bild som intressenterna får av revisorns oberoende är den måttstock som de har tillgång till för att kunna mäta kvaliteten i hans arbete måste det synbara oberoendet stå utanför den sfär som kan påverkas av revisorn. Detta innebär bl.a. att revisorn inte på samma sätt som när det gäller det faktiska oberoendet skall ha rätt att avgöra om ett oberoendehot är relevant eller inte.[20] Revisorns attityd till uppdraget blir härmed av mindre intresse.

Det sagda kan antas innebära att reglerna framstår som objektiva i betydelsen att enbart om intressenterna kan observera att revisorerna som kollektiv lever upp till den uppsatta standarden, och det finns ett övervakningssystem för kontrollen av efterlevnaden tillsammans med ett

[17] Jfr Dunn, s. 19.
[18] Jfr 24 § 1 st RevL.
[19] Jfr vad som om förutsebarhet i avsnitt 4.3.4 ovan.
[20] Jfr FEE 1998, s. 11 ff.

effektivt sanktionssystem, kommer de att kunna dra den eftersträvade nyttan av revisionen.[21] Således kan revisorns oberoende säkras endast om regleringen av revisorns verksamhet inte enbart säkrar oberoendet utan även framstår som en mekanism som verkar mot att hindra att revisorn hamnar i beroendeställning.

5.3.2 Oberoenderegleringens syften och funktion

5.3.2.1 Närmare om regleringens syften

En rimlig utgångspunkt för fastställandet av oberoendekravens syften är att dessa skall fungera som en tilltrossäkrare för revisionens funktion. Stöd för en sådan syn finns i det ovan återgivna citatet i det amerikanska avgörandet U.S. v. Arthur Young & Co.[22] Vad domstolen säger – vilken uppfattning synes stå i överensstämmelsen med SEC:s syn på oberoendekravens funktion[23] – är att reglerna rörande revisorers oberoende har två allmänna (publika) syften. Revisorn skall, med SEC:s ord, ses som portvakten till den publika värdepappersmarknaden. Genom att underkasta sig hans granskning får bolagen tillgång till denna marknad. Denna syn på revisorns funktion innebär att kraven på hans oberoende är av avgörande betydelse för värdepappersmarknaden. Detta innebär för det första att oberoenderegleringen skall säkra en revision av hög kvalitet genom att minska risken för att externa faktorer påverkar revisorns granskning. För det andra skall investerarnas förtroende för innehållet i den offentliga redovisningen säkras.[24]

Den amerikanska regleringen är således inriktad på förtroendet för den publika marknaden. Kraven som uppställs på bl.a. oberoende skall ses i ljuset av detta. Men man kan, menar jag, på goda grunder tillämpa ett dylikt resonemang även i samband med en undersökning av oberoenderegleringens allmänna syften. Utifrån vad som konstaterats i kapitel 4 rörande revisorsregleringens funktion kan oberoendereglerna sägas vara accessoriska till kraven på granskning av offentlig information. Genom att intressenterna känner förtroende för den granskning som revisorn utför kan den tilltrosskapande effekt som eftersträvas uppnås.

Av det nu sagda kan man få intrycket att kravet på oberoende skall vara "öppet" i betydelsen att det skall vara mätbart i samtliga situationer som frågan om oberoende aktualiseras. Detta kan, menar jag, inte vara

[21] Jfr Flint, s. 61.
[22] Se s. 165 ovan.
[23] Se SEC 2000, s. 5.
[24] SEC 2000, s. 5.

riktigt. Det faktum att revisionens syften är begränsade måste med största sannolikhet också innebära att kraven på oberoende begränsas till vad som rimligtvis kan krävas i förhållande till effektiviteten och nyttan.[25] Detta gäller såväl graden av oberoende som tydligheten i manifesterandet av oberoendet.

Avgörande för om oberoenderegleringen nått sina syften är alltså, menar jag, om en normalt kompetent intressent, med kännedom om relevanta fakta, kan bedöma om revisorn är tillräckligt självständig i sitt revisionsarbete.[26] Denna prövning skall ske i två led. För det första skall vissa yttre – synbara – faktorer manifestera revisorns ställning i det enskilda uppdraget. För det andra skall auktorisationssystemet och dess tillsynsfunktion säkra oberoendet genom de yttre ramarna för verksamheten samt den fulla insynen i revisorernas samlade verksamhet.

Sammanfattningsvis kan konstateras att kraven på genomförande av en oberoende revision är kopplande till kraven på informationslämnade från det revisionspliktiga subjektet. Oberoendekravet skall säkra att revisionen fyller det övervaktningsbehov som intressenterna kan antas ha och därmed fungera som en tilltrossäkrare till den enskilda verksamheten, verksamhetsformen som sådan och, för det fall revisionsklientens värdepapper är föremål för allmän handel, till marknaden för handel med värdepapper.

5.3.2.2 Om oberoenderegleringens funktion

Så långt har jag diskuterat oberoenderegleringens överordnade syften. Jag skall nu övergå till att närmare diskutera vilken funktion som oberoenderegleringen lämpligen bör ha på regelnivå för att denna överordnade funktion skall säkras.

Genom *auktorisationsförfarandet*[27] vinner revisorn tillträde till den lagreglerade marknaden för utförandet av revisionstjänster och han erhåller rätten att använda yrkestiteln. För att en revisor skall kunna erhålla auktorisation eller godkännande krävs som nämnts att han uppfyller vissa *kunskaps-* och *erfarenhetskrav*. Vidare krävs att han efterlever de *yrkesetiska krav* som uppställts för verksamheten. Genom den offentliga tillsynen garanteras att revisorn uppfyller vissa minimikrav på kompetens, erfarenhet och oberoende. Man skulle kunna säga att revisorn genom att

[25] Se avsnitt 4.2.1.

[26] Jfr SEC 2000, s. 6.

[27] Jag använder här begreppet auktorisation som ett samlingsbegrepp omfattande såväl auktorisation som godkännande i RevL:s mening.

få sin auktorisation gjort ett åtagande att uppfylla de förväntningar som intressenterna uppställer på hans yrkesmässiga agerande.[28]

Som redan nämnts så skall oberoenderegleringen verka mot att uppfylla revisionens funktion. Det kan tyckas som självklart att oberoendekraven även på regelnivå skall verka mot uppfyllandet av dessa övergripande mål, vilket borde ge upphov till en ganska klar ram för oberoendereglernas utformning. Men även om målet med oberoendereglerna är klart så är medlen inte givna. Man kan nämligen tänka sig två huvudsakliga ståndpunkter. Den ena är att oberoendereglerna skall värna om all den verksamhet som revisorn utför yrkesmässigt i sin egenskap av auktoriserad revisor. Man skulle kunna kalla detta för *skyddet för auktorisationssystemet.*[29] Ett dylikt angreppssätt baseras på att det inte är möjligt för intressenterna att bedöma den enskilde revisorns oberoende vid varje enskilt uppdrag. I stället måste dessa kunna utgå från att auktorisationssystemet är sådant att oberoendet säkras. I syfte att skydda auktorisationssystemet skall revisorn vara oberoende vid genomförande av alla uppdrag vid vilka han åberopar sig av sin auktorisation (yrkestitel) eller som han får pga. sin auktorisation. Regleringen av oberoendet skulle därmed syfta till att förhindra att revisorn knyts till intressen som kan komma att hota tilltron till hans verksamhet oavsett vilket slags uppdrag han utför.[30]

Den alternativa ståndpunkten baseras på att det man avser att skydda är de uppdrag vid vilka revisorn har att avge ett auktoritativt yttrande över sitt arbete, vilket är avsett att användas eller kommer att användas i förhållande till en grupp intressenter utan direkt insyn i den granskade verksamheten. Jag har valt att kalla detta för *skyddet för den attesterande funktionen.* Det skyddsvärda här är de uppdrag som är att anse som revisionsverksamhet i den betydelse som diskuterats i avsnitt 4.4.

Vilket av dessa angreppssätt man väljer för en diskussion kring oberoendefrågorna är inte ointressant. Kravet på oberoende i andra situationer än de som omfattas av den attesterande funktionen (revisionsverksamhe-

[28] Den diskussion som förts i doktrinen om förväntningsgapet mellan revisionens faktiska funktion och intressenternas syn på denna antyder att det snarare är normbildarnas syn på intressentkollektivets förväntningar på revisionen som är styrande för normernas utformning.

[29] Jfr Stettler, s. 32.

[30] Detta torde vara den utgångspunkt som Mautz och Sharaf har anlagt vid sin diskussion om revisorns oberoende, se. Mautz m.fl., s. 248. En förklaring till att författarna valt denna utgångspunkt kan vara att föremål för deras undersökning är en yrkeskår (certified public accountants) vars auktorisation inte enbart syftar till att utpeka dessa personer som kompetenta att utföra lagstadgad revision.

ten) innebär bl.a. att krav kommer att uppställas på revisorns beteende i situationer i vilka han konkurrerar med andra yrkeskategorier. Härigenom kommer den yrkesetiska regleringen även att omfatta verksamhet som inte tillhör regleringens egentliga skyddssyften. Samtidigt finns ett överordnat intresse av att säkra tilltron till branschen vilket i sin tur kan anföras som argument för ett brett tillämpningsområde för regleringen.

Distinktionen mellan de två ståndpunkterna kan belysas med ett av RN avgjort ärende.[31] Bakgrunden till RN:s avgörande var följande.

> Ett revisionsbolag fungerade som sponsor till det svenska OS-projektet. Revisionsbolaget fick av OS-projektets ledning uppdraget att bedöma rimligheten i lagd budget, att göra en ekonomisk riskanalys samt att bedöma de samhällsekonomiska konsekvenserna av projektet. I ärendet invände revisionsbolaget att det rört sig om ett konsultuppdrag och inte om ett revisionsuppdrag.

RN uttalade som sin mening att det inte är möjligt att göra åtskillnad mellan konsultuppdrag och revisionsuppdrag vid bedömningen av revisors oberoende. Som jag tolkar RN:s avgörande bör den yrkesetiska regleringen av revisorns verksamhet i ett oberoendeperspektiv omfatta all den verksamhet som revisorn bedriver. Tolkningen av avgörandet försvåras dock av att det inte av RN:s skrivning klart framgår om nämnden menat att det uppdrag som ärendet rörde var att se som en form av granskningsuppdrag – och därmed som revisionsverksamhet i RevL:s bemärkelse – eller om det enligt nämndens mening rört sig om ett konsultuppdrag.

Frågan har också varit föremål för övervägande i samband med den under 2001 genomförda översynen av revisorsregleringen. I propositionen till RevL uttalades, rörande den disciplinära tillsynens omfattning i fråga om verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet, att sådan annan verksamhet inte präglas av samma starka samhällsintresse som revisionsverksamheten och att några särskilda kvalitetsnormer, motsvarande god revisionssed, inte har uppställts för verksamheten. Samtidigt anfördes från regeringens sida att det finns ett antal fördelar med en vidare tillsyn. Som sådana nämndes bättre garantier för att revisorn i annan verksamhet, t.ex. fristående rådgivning, alltid uppfyller höga etiska krav, betydelsen av en vid tillsyn från brottsbekämpningssynpunkt samt att det från en uppdragsgivares utgångspunkt kan förefalla onaturligt att i detta sammanhang göra skillnad på revisionsverksamhet och annan verksamhet, eftersom revisorn ofta anlitas för rådgivningsuppdrag just därför att auk-

[31] D 3/95. Jfr även D 5/96.

torisationen eller godkännandet ger en viss garanti för revisorns kompetens, redbarhet och oberoende. Regeringens slutsats var att övervägande skäl talar mot att begränsa den offentliga tillsynen till enbart revisionsverksamhet.[32]

Det är enligt mitt förmenande möjligt att förena de olika utgångspunkterna. Detta kan ske enligt två premisser som behandlats ovan. Den första är att det i ett reglerings- och tillsynsperspektiv finns skäl att göra åtskillnad mellan revisorns kärnverksamhet och annan verksamhet som revisorn i och för sig får ägna sig åt. Den andra premissen är att det för att revisionen skall fylla sin funktion, har uppställts en uppsättning regler som styr revisorns samlade verksamhet och som revisorn har att följa vid all sin yrkesutövning (och i viss mån även privat). Dessa regler – som typiskt sett är generella – sätter de yttre gränserna för vad som kan krävas av revisorn och han kan inte avvika från dem ens för det fall det är i klientens intresse och i överensstämmelse med dennes önskan.[33] Genom reglerna uppställs en ram för den av revisorn bedrivna verksamheten.

Därutöver innebär oberoendekravet att revisorn skall förhålla sig självständig i förhållande till faktorer som kan påverka hans agerande vid genomförandet av det enskilda uppdraget. Detta innebär att kravet på oberoende förändras vid de olika slags uppdrag som revisorn utför. Styrande för kravet på oberoende blir således de krav som uppställs i de normer som styr det enskilda uppdraget. Främst blir detta av intresse vid utförandet av de speciellt skyddsvärda (attesterande) uppdragen.

Det finns alltså en yttre ram av oberoenderegler som reglerar revisorns beteende inom hans samlade verksamhet. Revisorn har en yrkesetisk skyldighet att hålla sig inom denna. I praktiken rör det sig om regler som reglerar förhållandet mellan revisorns sidoverksamhet och kärnverksamhet (dvs. revisionsverksamhet). Innanför denna ram bestäms omfattningen av kraven på revisorns oberoende av de olika uppdragens karaktär. Kraven på revisorn kommer då att sättas i relation till det ansvar mot klienten och klientens intressenter som revisorn har i det enskilda uppdraget.

Vad som här sagts innebär att den i kapitel 4 behandlade gränsdragningen mellan vad som skall anses vara revisionsverksamhet och annan verksamhet är av vikt. Som exempel kan nämnas följande. En auktoriserad revisor blir ombedd att genomföra revision i en kommun. Härvid

[32] Prop. 2000/01:146, s. 47 f.

[33] Detta gäller såväl vid utförandet av lagstadgade uppdrag, se 10 kap. 4 § ABL, som vid utförandet av andra uppdrag.

måste uppdragets karaktär fastställas. Skall uppdragstypen anses utgöra revisionsverksamhet kommer revisorn vara skyldig att utföra uppdraget enlighet med regleringen av revisionsuppdrag och därmed utföra uppdraget med fullt krav på oberoende. Skall uppdragstypen däremot anses utgöra annan verksamhet än revisionsverksamhet har revisorn enbart att följa de generella yrkesetiska kraven och i övrigt möta de fordringar på verksamheten som uppdragsgivaren har.

5.4 En förklaringsmodell för regleringen av revisorns oberoende

5.4.1 Inledning

En utvärdering av oberoenderegleringen kräver att man tar ställning till på vilket sätt regleringen skall verka för att uppnå sin funktion. Jag avser här att försöka uppställa en förklaringsmodell för de teoretiska utgångspunkter från vilka regleringen av revisorns oberoende bör utformas. Bestämmande för utgångspunkterna är intressenterna och oberoenderegleringens syften. Härvidlag kommer jag att utgå från två olika men i delar närliggande modeller. Den ena av dem återknyter till revisorns funktion som en agent för ägarna, den tidigare behandlade *principal agent-teorin*, medan den andra (som utgår från ett vidare intressentperspektiv) är vad jag kallar för en *ekonomisk incitamentsmodell.*

5.4.2 Principal agent-teorin

Som jag nämnde i kapitel 4 har kravet på revisorns yrkesmässiga agerande för att uppnå revisionens funktion i anglosaxisk litteratur förklarats med den s.k. *principal agent-teorin.*[34] Enligt denna har ägarna (principalerna) uppdragit åt bolagsledningen (agenten) att förvalta bolagets tillgångar på ett sådant sätt att ägarnas förmögenhet – i form av värdet på deras insats i bolaget – ökar. Bolagsledningen skall agera utifrån detta syfte.

Men risken för att bolagsledningen i vissa situationer kan komma att åsidosätta sin lojalitet mot bolagets ägare innebär att ledningen måste övervakas. Revisorn utses därför av ägarkollektivet för att fungera som en självständig agent för ägarna. Som sådan skall han kontrollera om de personer som fått ägarnas uppdrag att sköta bolagets förvaltning uppfyller

[34] Se avsnitt 4.2.1 ovan.

sina åtaganden mot ägarkollektivet.[35] Revisorn är därmed ett ägarnas verktyg vars uppgift är att tillse att bolagsledningen uppfyller sina avtalsenliga åtaganden. Revisorerna skall således genom sitt arbete tillskapa ett incitament för bolagsledningen att i sin förvaltning tillvarata bolagsintressena för att på så sätt öka ägarkollektivets förmögenhet.[36]

För att revisorn skall kunna uppfylla de krav som uppdragsgivarna har måste han vara och av ägarna uppfattas som lojal. Han skall inte bara *stå* fri utan även *framstå* som fri från andra intressen än att genomföra en granskning av bolagsledningens förvaltning av bolaget och avrapportera granskningsresultatet till stämman. Han skall med andra ord vara oberoende. Problemet är dock att även revisorn kan ha incitament att avvika från sin plikt att tillvarata ägarnas intressen. Därför måste även revisorn övervakas. Skulle man lägga denna uppgift på ägarna kommer nya övervakningskostnader att uppstå. Oberoenderegleringens syfte blir alltså att tillse att det finns ett verktyg som kan borga för att revisorn är lojal mot ägarna och att detta också manifesteras i förhållande till ägarna.

Det faktum att kraven på oberoende revision är relevant främst i ett ägarperspektiv torde ge upphov till en slutsats som förtjänar att närmare kommenteras. Behovet av en oberoende revision och revisorns agerande i övrigt är en fråga som skall överlämnas till avtalsparterna att reglera så länge informationsflödet är tänkt att gå enbart mellan bolagsledningen och ägarna. Detta torde innebära att behov av att reglera frågan om obligatorisk revision och kraven på revisorn uppkommer först i och med att det finns risk för motstridiga intressen i intressentgruppen. Det är sålunda först i de fall ägarkollektivet blir för stort för att det i realiteten skall vara möjligt att tillvarata samtliga intressen – däribland minoritetsintressen – som det kan vara påkallat med legala krav på oberoende revision.[37]

5.4.3 Den ekonomiska incitamentsmodellen

Enligt principal agent-teorin skall alltså att kravet på revisorns oberoende säkra revisorns position i relationen mellan styrelsen och ägarkollektivet. Men för det fall revisorn enbart skall ses som en ägarkollektivets agent skulle det kunna vara möjligt för ägarna att, i vart fall enhälligt, avstå från kravet på att revisorn skall vara oberoende. Så är dock inte fallet i Sverige. Kravet på en oberoende revision anses, som ovan nämnts, ha ett vidare

[35] Se t.ex. Lee, s. 93.
[36] Jfr s. 81 not 12 ovan.
[37] Jfr Cheffins, s. 227 ff.

syfte. Revisionen skall nämligen också ske till förmån för andra intressenter än sådana som kontraktsvägen kan tillförsäkra sig om ett skydd. Som en kontrast till de traditionella principal agent-teorierna har bl.a. i anglosaxisk litteratur utvecklats teorier enligt vilka hänsyn i stället skall tas till de olika intressenterna och en avvägning skall göras mellan det behov av inflytande på eller insyn i bolagets förvaltning som dessa gemensamt har.[38] Sålunda är bolagsledningen och därmed också revisorn ansvarig i förhållande till alla som frivilligt eller ofrivilligt kommer att beröras av bolagets verksamhet direkt eller indirekt i de fall bolagets aktier är föremål för allmän handel.[39]

Förespråkare av principal agent-teorin som förklaringsmodell för de yrkesetiska kraven på revisorn menar att även indirekta intressenters rätt ryms inom det intresse revisorn har att tillvarata. De menar att det ligger i principalens (dvs. ägarkollektivets) intresse att skapa tilltro till verksamheten genom att utvidga agentens (revisorns) uppdrag till att avse även indirekta intressenters rätt.[40] Ägarna har ett intresse av att också de indirekta intressenterna, t.ex. en bank eller en leverantör, får information om bolagets ekonomiska ställning och förvaltning. Förklaringen till detta kan vara det faktum att aktiebolaget skall ses som en kapitalassociation. Det innebär bl.a. att bolagets funktion är att generera kapital i syfte att bedriva den verksamhet som avsetts i bolaget. Billigast kan detta ske genom anskaffande av kapital från externa investerare. Dessa kan diversifiera sina investeringar och därmed minska den risk som varje enskild investering innebär. Genom att begränsa sin inblandning till att bidra med nödvändigt kapital kommer investeraren normalt inte att ha någon kontroll över förvaltningen av bolaget. Investerarna och övriga intressenter saknar således möjlighet att bedöma sin investering på annat sätt än genom den information som är tillgänglig för allmänheten.

Utan tillgång till denna information är faran stor att intressenterna vill ha en riskpremie för det kunskapsunderläge de befinner sig i. Genom att revisorn uttalar sig över bolagets ekonomiska förvaltning och ställning och detta uttalande, tillsammans med den information som granskats, kommuniceras med intressenterna minskas kunskapsunderläget. Därmed kommer de att vara villiga att sänka sin riskpremie. Då kommer kostnaderna för rättshandlande mellan bolaget och intressenterna att sjunka och därmed ägarnas förmögenhet att stiga. Det anses således ligga

[38] APB 1994, s. 25 ff. och Sternberg, s. 12 f.
[39] APB 1994, s. 25 ff. Se dock Sternberg, s. 12 ff.
[40] Jfr APB 1994, s. 25. Argumentet synes närmast baseras på att det är bolaget som är intressent i det att bolagets inkomster ökar med informationsflödet.

i ägarnas intresse att tillse att de indirekta intressenterna på detta sätt får ett indirekt skydd.

En konsekvens av ett dylikt resonemang torde vara att det får anses ligga i bolagets fria skön att välja att ta de ökade kostnaderna för rättshandlande med indirekta intressenter som ett pris för att behålla ett kunskapsöverläge mot t.ex. en konkurrent. Men som jag nämnde ovan finns det i kraven på revision ett skyddssyfte som är överordnat det skydd som skall säkra de enskilda intressenternas rätt. Det finns nämligen också ett allmänt samhälleligt intresse av att säkra tilltron hos allmänheten för de verksamhetsformer för vilka lagstadgad revisionsplikt föreligger samt för värdepappersmarknaden. Sålunda torde det, i ett intressentperspektiv, inte vara tillfyllest med att konstatera att indirekta intressenters behov tillgodoses enbart inom ramen för en till stämman riktad rapportering styrd av avtalet mellan stämman och revisorn.

För att revisorn skall kunna verka på ett sådant sätt att de indirekta intressenterna skall kunna känna tilltro till den verksamhet som han granskar krävs att de har någon form av garanti för att revisorn tillvaratar även deras rätt. Men intressentkollektivet saknar som huvudregel möjlighet att säkra kvaliteten i granskningen eftersom de inte står i någon form av relation till revisorn som i sig kan ge upphov till inflytande. Det här sagda torde innebära att det är tveksamt om principal agent-teorin *ensam* går att använda som en förklaringsmodell av oberoenderegleringens utformning i Sverige.

Utifrån vilka utgångspunkter kan då kraven på oberoende och därmed analysen av regleringen baseras? En möjlig utgångspunkt är att revisorn i sin verksamhet presumeras agera som en vad Moizer kallar "rational economic man". Med detta avser han att revisorn har två syften med sin verksamhet. Revisorn vill för det första maximera sina inkomster och för det andra minska riskerna med sin verksamhet.[41] Ett angreppssätt som enligt mitt förmenande kan tjäna som förklaringsmodell är därför att revisorn i sin verksamhet har olika *ekonomiska incitament* för sitt agerande.

Utgångspunkten för resonemanget är att revisorn bedriver sin verksamhet som vilken näringsidkare som helst och att han i denna agerar ekonomiskt rationellt. Målet med revisorns verksamhet, sett ur hans eget perspektiv, är att generera så stora inkomster som möjligt. Den rationelle revisorn har ett intresse av att erhålla bästa möjliga avkastning på sin verksamhet. Han har således ett ekonomiskt incitament att agera på ett sätt som maximerar hans inkomster. Eftersom revisorn har detta intresse

[41] Moizer, s. 59.

finns det i vissa situationer risk för att han åsidosätter sin lojalitetsplikt mot intressenterna genom att tillvarata det eller de intressen som ger honom bästa avkastning på nedlagt arbete. Bl.a. Antle har gjort gällande att om revisorn skall agera på ett sätt som maximerar hans inkomster så kommer han att liera sig med bolagsledningen.[42]

Hoten mot revisorns oberoende uppkommer sålunda genom revisorns *ekonomiska självintresse.* Det finns dock andra typer av incitament. Som sådana kan nämnas sociala band eller släktskapsrelationer, konflikter samt hot och påtryckningar. Dessa är rimligtvis av en annan karaktär. Här är fråga om närmast sociala incitament att agera på ett sätt som kan komma att avvika från det yrkesetiska. Jag menar att även dessa *indirekt* kan sägas falla inom ramen för de ekonomiska överväganden som revisorn har att göra. Revisorns val att göra avsteg från sina yrkesetiska åtaganden kommer i dessa fall att vara kopplade till ekonomiska konsekvenser för de intressen som revisorn väljer att tillvarata och därmed för revisorn. I de fall revisorn väljer att följa sina sociala intressen kan han presumeras ha gjort ett i vart fall indirekt ekonomiskt ställningstagande.

I relationen mellan bolagsledningen och ägarkollektivet medför detta att revisorn kan komma att prioritera, eller misstänkas prioritera, de intressen som innebär att han kan bibehålla sina inkomster och eventuellt höja dem. Revisorn kan därför ha ett motiv att vid en intressekonflikt mellan ägarna och bolagsledningen bryta mot sina åtaganden mot de tidigare och i stället tillvarata bolagsledningens intresse för det fall detta ökar hans förmögenhet.[43] I praktiken kan alltså risken för att revisorn inte skall få sitt uppdrag förlängt eller inte kunna få nya uppdrag innebära att revisorn avhåller sig från att utföra sitt uppdrag i enlighet med lag och avtal. Han kan t.ex. underlåta att anmärka på fel i årsredovisningen om anmärkningen skulle kunna innebära att styrelsen verkade för att han inte omvaldes för nästa räkenskapsår. Regleringen av revisorns oberoende skall därför fungera på så sätt att revisorn får ett ekonomiskt incitament att iaktta sina på lag och avtal grundade skyldigheter.

Hittills har jag använt den ekonomiska incitamentsmodellen till att i likhet med principal agent-teorin förklara kraven på oberoende i relationen mellan ett bolags styrelse och dess stämma. Men den ekonomiska incitamentsmodellen kan enligt mitt förmenande även användas vid en utvärdering av kraven på oberoende i förhållande till ett bolags samtliga intressenter samt vid analysen av revisorns övriga verksamhet.

[42] Antle 1984, s. 18, jfr också Moizer, s. 59.

[43] Sålunda återkommer problemet med olika mål med verksamheten även när det gäller den agent som är tänkt att lösa problematiken i förhållande till den förvaltande agenten.

Väljer man att uppställa krav på oberoende revision till skydd för andra än ägarna är utgångspunkten att revisionen bör ske på ett i förhållande till de enskilda intressena *neutralt* sätt. Detta krav manifesteras normativt genom att revisorn har en legal plikt att beakta de intressen som är samlade i den associationsform i vilken han genomför sin granskning.[44] Revisorn skall alltså för att vara oberoende genomföra sin granskning utan att sätta sina egna intressen före de för uppdraget relevanta.

På samma sätt som när det gäller kraven på oberoende i relationen mellan bolagsledningen och ägarna kan revisorn ha ett ekonomiskt incitament att prioritera andra intressen än genomförandet av en oberoende granskning. För att förhindra att revisorn skall lockas att följa detta sitt ekonomiska incitament måste, avtals- eller regleringsvis, tillskapas ett motstående incitament för revisorn att vara lojal mot intressekollektivet i stället för mot bolagsledningen eller enskild intressent.

Lee har diskuterat regleringen av revisorns oberoende i termer av *kortsiktiga* respektive *långsiktiga ekonomiska incitament.* Han menar att revisorns ekonomiska intresse som det redovisats ovan är kortsiktigt. Det är relaterat till viljan att erhålla bästa möjliga avkastning på existerande uppdrag, behålla enskilda uppdrag och att generera ytterligare uppdrag eller inkomster åt sig själv eller närstående, på relativt kort sikt.[45] Det finns således situationer i vilka revisorn kan befaras att premiera sin ekonomiska ställning framför sitt ansvar gentemot intressenterna. Men revisorn har dessutom ett intresse av att säkra sina inkomster över tiden. Han har inte råd att premiera sina privata preferenser vid en enskild tidpunkt på bekostnad av tryggandet av inkomsterna under större delar av hans verksamma tid. Motvikten till att revisorn väljer att agera på ett sätt som ger bäst avkastning i det enskilda fallet är revisorns vilja att säkra sina inkomster även på längre sikt. Revisorn presumeras alltså vara mån om att i vart fall i vissa situationer välja bort det kortsiktiga ekonomiska tillskottet i det enskilda fallet till förmån för en framtida möjlighet till inkomster.

Utifrån det ovanstående går det enligt mitt förmenande att fastställa en förklaringsmodell för oberoenderegleringen. För att säkra revisionens funktion skall oberoenderegleringen hindra revisorn från att försätta sig i en situation i vilken hans oberoende är hotat eller uppfattas som hotat. För att kunna uppnå revisionens syften, dvs. att öka tilltron till de verksamheter som är föremål för granskning, måste oberoenderegleringen

[44] Eftersom intressenterna inte har identiska behov blir regleringen en kompromiss genom vilken intressenternas behov sammanvägs.
[45] Lee, s. 95 f.

därför tillskapa ett ekonomiskt motiv för revisorn att agera med beaktande av sitt ansvar gentemot intressentkollektivet samt att tillse att denna lojalitet mot intressenterna också manifesteras inför dessa.

En utgångspunkt för säkrandet av dessa krav är det faktum att revisorn, i vart fall i teorin, har ett incitament att vara särskilt noggrann vid utförandet av sådana uppgifter som kan komma att föranleda sanktioner. Det bör därför finnas någon form av sanktioner som slår mot revisorns ekonomi för det fall han inte iakttar kraven på oberoende. Tankegången är att det går att tillskapa ett incitament för revisorn att agera lojalt mot angivna intressen genom att åstadkomma sanktioner som träffar dennes möjligheter att säkra framtida inkomster.[46] I syfte att uppnå detta bör regleringen verka för att avgränsa revisorns handlingsmöjligheter så att revisorn får tillfredsställa sina ekonomiska särintressen endast på de sätt lagen tillåter.[47] Normerna skall därför fungera på ett sådant sätt att nyttan på kort sikt av att avvika från den yrkesetiska regleringen är mindre än kostnaderna för detta i ett längre perspektiv.[48] Detta incitament kan tillskapas genom sanktioner direkt tillgängliga för intressenterna. Så har också skett genom rätten till skadestånd för de juridiskt relevanta intressena.[49]

Det är emellertid inte tillfyllest. För det första kompliceras sanktionernas funktion av det faktum att centralt för upprätthållandet av oberoende revision är ett fungerande system av regler som skall säkra att revisorn iakttar neutralitet i förhållande till de olika intressena knutna till den association han granskar. Här finns det skäl att återknyta till vad som tidigare sagts om närheten till olika intressenter. Det i kapitel 4 förda resonemanget om olika intressentgrupper och deras inflytande över revisionen får nämligen återverkan på oberoenderegleringen. Som där fastslogs har vissa intressenter ett juridiskt relevant intresse genom den tillgång de har till en direktivrätt och till skadeståndssanktioner som skall säkra kvaliteten i revisorns arbete. Utgår man från att hot mot oberoendet uppkommer genom de incitament som revisorn har att tillvarata sina egna ekonomiska intressen, och härigenom vissa särintressen på bekostnad av det samlade intressentkollektivet, så uppstår en särskild risk genom de ekonomiska maktmedlen som olika enskilda intressenter har gentemot revisorn.[50] Detta innebär att tillgången till sanktioner mot

[46] Se Antle 1984, s. 18.
[47] Jfr Ekelöf 1948:2, s. 7.
[48] Jfr Easterbrook m.fl., s. 316.
[49] Se 4.3.3 ovan.
[50] Se t.ex. IFAC – Koden, p. 8.102, 8.103 och 8.106 där närhet konstituerad genom revisorns relation bl.a. till någon som kan påverka revisionens utfall särskilt behandlas.

revisorn kommer att utgöra ett särskilt hot mot oberoendet. Således framstår det som om kravet på upprätthållande av neutralitet mellan de olika intressena står i visst motsatsförhållande till en sanktionsmekanism grundad enbart på skadeståndssanktionen.

För det andra är det inte givet att intressenterna har förmågan att själva – och på ett med hänsyn till kostnaderna rimligt sätt – genomlysa revisorns ställning i det enskilda uppdraget. Detta skulle i sin tur kunna medföra så stora kostnader för övervakningen att tilltron till revisorernas funktion skulle kunna hotas. Ett tredje skäl mot att basera oberoenderegleringen endast på en sanktionsmekanism grundad på skadeståndssanktionen är att det inte är givet att en överträdelse av oberoendereglerna redan i sig kan ge upphov till en skadeståndsskyldighet för revisorn. Det fjärde skälet är att det som tidigare nämnts finns intressenter som enbart har ett allmänt intresse av en oberoende revision. Dessa intressenter behöver ha tillgång till någon form av garanti för att revisorerna som kår agerar lojalt mot intressenternas gemensamma krav på oberoende revision. Således finns det ett behov av en övergripande sanktionsmekanism vid överträdelser av revisorns lojalitetsplikt. Vad detta i sin tur innebär är att de yrkesetiska reglerna skall verka på ett sådant sätt att de sanktionerar förfaranden i vilka det föreligger ett hot mot revisionens tilltrosskapande funktion pga. hot mot revisorns oberoende.

Dessa fyra omständigheter talar för att det föreligger ett behov av en sanktionsmekanism överordnad den som följer av skadeståndssanktionen. En sådan sanktionsrätt bör för att vara effektiv stå utanför de enskilda revisorernas och intressenternas kontroll. Konsekvensen av detta är att det uppkommer ett behov av en överordnad tillsyn till vilken kopplas en sanktionsrätt som utgör ett direkt eller indirekt styrmedel för revisorns agerande. Ett dylikt styrmedel kan tillskapas genom ett sanktionssystem inom ramen för den tillsyn som branschen står under. Härigenom kommer tillsynsverksamheten över revisionsbranschen att få en avgörande betydelse för säkrandet av revisorers oberoende. För svensk del fylls denna funktion av RevL:s sanktionssystem och den av RN bedrivna tillsynsverksamheten.

Utöver dessa rättsliga sanktioner kan revisorns illojalitet sanktioneras genom sociala sanktioner (dålig publicitet, försämrade sociala relationer i förhållande inte bara till avtalspart utan även till övriga intressenter) eller inhibition av motpartens prestation (hävning av avtal).[51] Dessa ligger dock utanför det yrkesetiska systemet och förbigås därför i detta arbete.

[51] Sociala sanktioner kan också uppkomma som en följd av de rättsliga.

Sammanfattningsvis menar jag att oberoenderegleringen bör ta sin utgångspunkt i de olika ekonomiska incitament som revisorn har i sin yrkesverksamhet. Dessa incitament ger enligt mitt förmenande en förklaringsmodell till hur förekommande hot mot oberoendet uppkommer och de ger också en analysgrund för hur oberoenderegleringen skall fylla sitt syfte. Endast om det finns tillgång till relevanta sanktioner vid revisorns överträdelser av sina yrkesetiska åtaganden kan oberoenderegleringen vara effektiv.

Med hänvisning till vad som sades i föregående kapitel rörande intressentkretsens sammansättning och inflytande över revisorns arbete kan konstateras att de direkta intressenterna samt vissa indirekta intressenter har tillgång till den sanktionsmekanism som skadeståndssanktionen ger. Denna är dock inte tillfyllest av tre skäl. För det första så lämnar den en stor grupp intressenter utanför det skyddade området genom att dessa inte har tillgång till någon sanktionsmekanism. För det andra hotas neutraliteten i revisorns arbete genom att endast vissa intressenter har tillgång till de civilrättsliga sanktionerna. Därför behövs också en sanktion som står utanför intressenternas disposition och som kan antas verka för att tillvarata de utpekade intressena. För det tredje är det svårt att tänka sig situationer i vilka en revisor skall kunna bli skadeståndsskyldig enbart pga. överträdelser av oberoendekraven.

5.5 Typfall av hot mot revisorns oberoende

5.5.1 Inledning

I de föregående avsnitten har jag bl.a. diskuterat revisionen och syftet med oberoenderegleringen. Centralt för framställningen har därvid varit det faktum att revisorn bedriver sin verksamhet i ett vitt samhälleligt intresse men samtidigt i eget vinstsyfte. Det finns således i systemet inbyggt en motsättning mellan de krav som samhället ställer på den kvalificerade revisorn och det egna incitamentet för revisorn att ägna sig åt verksamheten i fråga. Ahlbäck har i sin avhandling "Att kontrollera staten" som mot varandra stående poler ställt upp den oberoende revisionen respektive den styrda revisionen.[52] Utgångspunkten har varit att den offentlige revisorns verksamhet kan styras antingen av uppdragsgivaren eller av granskningsföremålet. En oberoende revision kräver frihet från bindningar till bägge dessa intressenter.[53]

[52] Ahlbäck, s. 104.

[53] Se 2 § i den numera upphävda förordningen (1998:418) med instruktion för Riksrevisionsverket och Ahlbäck, s. 52. En intressant slutsats i Ahlbäcks arbete är att det inte

Jag har i framställningen ovan vidare gjort gällande att en central faktor vid bedömningen av revisorns oberoende är om revisorn har ett ekonomiskt intresse (incitament) att avvika från reglerna som styr hans uppdrag. Detta innebär att en generell utgångspunkt är att oberoendet är i fara om erkända spelregler rörande revisorns åtagande och förhållande till sitt uppdrag och till intressenterna inte följs eller kan befaras inte följas. Oberoendet är alltså hotat om inte revisorn står över detta sitt ekonomiska intresse vid utförandet av sina uppdrag. Ytterligare en slutsats är att revisorns incitament att avvika från sin lojalitet mot det intressentkollektiv i vars intresse han skall verka, måste sättas i samband med en relation till någon eller något som kan innebära ekonomisk nytta för revisorn.

Nästa steg i utvärderingen av oberoenderegleringen är därför en undersökning av frågan om vilka relationer som är sådana att de *typiskt sett* hotar revisorns oberoende eller kan komma att framstå som oberoendehotande genom att de i vart fall synbart hotar tilltron till revisorns förmåga att utföra sitt granskningsuppdrag på ett självständigt och opartiskt sätt. Här finns det skäl att upprätthålla en skillnad mellan sådana individualiserade hot som uppkommer i det enskilda uppdraget respektive sådana som per presumtion utgör ett hot mot revisorns oberoende oavsett knytning till enskilt uppdrag.

5.5.2 Utgångspunkter för fastställandet av typfallen av hot mot revisorns oberoende

Jag har ovan fastställt att revisorns oberoende framstår som hotat om revisorn har eller kan befaras ha ett ekonomiskt incitament att avvika från sitt oberoende. Detta incitament kan vara direkt eller indirekt. Med *direkta* ekonomiska incitament avser jag de fall då revisorn har eller kan misstänkas ha egna ekonomiska intressen som omedelbart kan gynnas genom illojalt handlande. Han kan t.ex. äga aktier i revisionsklienten och därför exempelvis befaras välja att underlåta att anmärka på en otillåten utdelning.

Den i oberoendeperspektiv kanske viktigaste aspekten när det gäller det direkta ekonomiska incitamentet är att revisorn bedriver sin verksamhet i vinstsyfte. Revisorns samlade verksamhet är till sin natur en slags konsultverksamhet. Denna innefattar, genom den auktorisation respektive det godkännande som revisorn erhåller, de uppdrag som omfat-

---

är givet att en oberoende revision är effektivare än en revision i vilken granskningsföremålet haft inflytande över granskningen, se Ahlbäck, s. 265 f.

tas av revisionsverksamheten. Men därutöver är revisorns intäkter idag i inte ringa omfattning beroende av möjligheten att bedriva även annan verksamhet. Revisorns intresse av avkastning i den samlade verksamheten kan härigenom komma i konflikt med de åtaganden som följer av erhållandet av auktorisation respektive godkännande. I detta perspektiv kan två hot mot oberoendet identifieras. För det första kan hot mot oberoendet uppkomma genom att revisorn åtar sig uppdrag som till sin karaktär är sådana att de hotar tilltron till hans verksamhet. Hotet består i att revisorn kan komma att ägna sig åt verksamhet som innebär att tilltron till hans generella förmåga att iaktta de yrkesetiska kraven kan ifrågasättas. Denna kategori oberoendehot relaterar alltså till de olika verksamhetstyperna som omfattas av revisorns samlade verksamhet. Man kan för det andra även tänka sig det fall att en revisor som verkar inom dessa generella ramar begått ett allvarligt fel tidigare, som han nu underlåter att anmärka på för att undvika skadeståndsskyldighet. Denna form av oberoendehot relaterar till själva revisionsuppdraget.

Revisorns ekonomiska incitament kan också vara *indirekta*. Med sådana hot mot oberoendet avser jag de situationer där revisorn genom att gynna andra intressen än sina egna får ekonomiska fördelar. I dessa fall kan revisorns oberoende komma att hotas genom att revisorn väljer att vara lojal mot andra intressen än de som följer av uppdraget; dessa kommer att vara de som primärt berikas genom revisorns agerande eller underlåtelse att agera. Som exempel kan nämnas att han i revisionsberättelsen åsidosätter sin skyldighet att anmärka på ett förbjudet lån till majoritetsägare. Revisorn kan alltså misstänkas avvika från sitt uppdrag – så som det utformats i lag eller avtal – i syfte att gynna någon annan i tron att han på något sätt kommer att belönas för detta.

På grundval av detta kan slutsatsen dras att oberoendehoten uppkommer genom att revisorn står i någon form av *ekonomisk relation* till någon fysiskt eller juridisk person som har, eller kan komma att få, ett eget intresse av utfallet av revisorns granskningsarbete. Jag menar att man utifrån detta kan identifiera två huvudsakliga typfall av de indirekta oberoendehoten; revisorns relation till de subjekt som är föremål för granskningen och hans relation till någon inom intressentkollektivet såsom det är sammansatt i det enskilda uppdraget.

Jag har ovan identifierat de olika intressentgrupperna samt diskuterat den relevans dessa grupper har vid bedömningen av revisionen funktion.[54] Därvid har jag gjort en distinktion mellan direkta och indirekta intressenter. De senare har i sin tur uppdelats i sådana intressenter som

[54] Se 4.3.3 ovan.

har ett juridiskt erkänt intresse av revisionen respektive sådana som endast har ett allmänt intresse av denna. Distinktionen mellan de olika kategorierna intressenter är viktig av två skäl. För det första bidrar den, som tidigare poängterats, till att identifiera de intressen om vilka revisorsregleringen skall värna. Men en lika viktig funktion är att revisorns förhållande till de intressenter som har ett juridiskt relevant intresse av utfallet av revisorns verksamhet kan komma att hota hans oberoende ställning. Således finns det ett samband mellan intressentkretsens sammansättning och utformningen av kraven på oberoende revision. Slutsatsen är att revisorns relation till intressenterna och denna relations relevans i ett oberoendeperspektiv hänger samman med de påtryckningsmedel som intressenterna kan komma att tänkas utöva på revisorn i hans verksamhet.

Sett i ett ekonomiskt perspektiv utgörs ett första typfall av indirekt oberoendehotande omständigheter av revisorns *förhållande till klienten.* Vanligtvis brukar med klient avses den juridiska eller fysiska person som lämnat uppdraget.[55] I fråga om ett aktiebolag är det således den juridiska personen som sådan som är att anse som klient. I ett annat uppdrag än revisionsverksamhet är oberoendefrågan sällan komplicerad. Revisorn har, inom de ramar som sätts av de överordnade yrkesetiska kraven, ett ansvar mot huvudmannen. Kravet på oberoende skall tillse dels att revisorn inte avviker från klientansvaret, dels att han inte avviker från de normer som uppsatts till skydd för auktorisationssystemet.

Ser man på relationen mellan revisor och klient i revisionsverksamhet blir dock bilden en annan. Revisorn har en plikt att inom ramen för sitt uppdrag tillvarata intressen samlade under bolagets sfär. Detta innebär att man vid utvärdering av revisorns oberoende måste förtydliga begreppet klient. I formell bemärkelse innebär detta inget större problem. Revisorns motpart är bolaget och revisorn har det ovan omtalade klientansvaret mot detta.[56] Problemet är dock att bolaget i sin egenskap av juridisk person företräds av de subjekt som står under granskning. Jag har ovan gjort gällande att bolagsledningen inte skall ses som en av revisionens intressenter. Såtillvida är detta riktigt att revisorn inte har att tillvarata bolagsledningens intresse vid genomförandet av revisionen. I ett oberoendeperspektiv är det däremot naturligt att konstatera att bolagsledningen har ett intresse av utfallet av revisionen. Revisorn skall ju yttra sig över det arbete som bolagsledningen utfört. Således kommer det organ eller de personer som är föremål för granskningen, dvs. bolagsledningen, också

[55] Se 1 § 5 p. i de numera upphävda föreskrifterna RNFS 1997:1.
[56] Jfr 4.3.3.4 ovan.

att vara relevanta vid bedömningen av oberoendet. Detta betyder att det i revisionsuppdraget finns en inbyggd potentiell konflikt i relationen mellan revisorn som företrädare för intressenterna och bolagsledningen såsom formell företrädare för bolaget.

I ett vidare perspektiv kan revisorns förhållande till klienten även vara av betydelse i relationen mellan *klientens ägare* och de *relevanta indirekta intressenterna*. Eftersom det i revisorns uppgift numera anses ingå en skyldighet att tillvarata inte enbart ägarkollektivets rätt utan även det samlade intressentkollektivets rätt, kan revisorns allt för nära relation till ägarna utgöra ett hot mot oberoendet. Revisorn utses formellt av bolagsstämmans majoritet. Även om det i de stora bolagen är tveksamt om detta i praktiken är fallet, finns det i vart fall en risk för att revisorn skall gynna stämmomajoriteten på bekostnad av övriga intressenter. Faran i konflikten mellan dessa två gruppers intressen är att ägarna genom de ekonomiska maktmedel de har mot revisorn – dvs. den i vart fall formella rätten att till- respektive avsätta honom och att besluta att väcka talan om skadestånd mot honom – får ett påtryckningsmedel mot revisorn. Genom att ägarkollektivet har en med sanktionsmått mätt närmare relation till revisorn kan neutraliteten i uppdragets genomförande komma att hotas.

Det är i små bolag inte ovanligt att det föreligger en identitet mellan ägarna och bolagsledningen. Frågan är hur detta påverkar den gjorda typindelningen. Jag menar att avgörande för svaret på denna fråga är att bedömningen av förekomsten av och styrkan i oberoendehotet skall göras utifrån den faktiska position som en person får genom sin ägar- respektive företrädarposition. Detta talar för att man skall bedöma risken för oberoendehot dels utifrån hans inflytande som granskningssubjekt, dels utifrån hans position som ägare. Att det framstår som rimligt att göra denna distinktion mellan de olika funktionerna stöds av det i avsnitt 4.3.3.5 nämnda avgörandet från Svea hovrätt.[57] Domstolens resonemang grundas rimligen på att det faktum att en person både är bolagsfunktionär och aktieägare inte kan läggas till grund för bedömningen av de rättigheter respektive skyldigheter som tillkommer personen ifråga, utan att avgörande i stället är de olika funktionerna sedda var för sig.

Även utanför bolagets sfär kan relationer uppkomma som är ägnade att hota tilltron till revisorns förmåga att genomföra en oberoende revision. Ett sådant hot i det enskilda uppdraget utgörs av revisorns relation till enskilda intressenter. Utgångspunkten är att revisorn är en företrädare för hela intressentkollektivet och att han skall tillvarata deras gemen-

[57] Svea hovrätts beslut den 13 juni 2003 i mål nr Ö 2116-03.

samma intresse. Detta innebär att han inte får sätta enskild intressents behov före någon annans i annat fall än då detta följer av hans uppdrag.[58] Således kan revisorns oberoende komma att hotas för det fall han sätter enskild intressents ekonomiska särintresse före kollektivets. Med andra ord är oberoendet hotat om revisorn kan befaras åsidosätta kravet på *neutralitet* i förhållande till intressenterna utanför de ramar som satts genom de legala kraven på revisionen och revisorn.

Slutligen kan hot mot revisorns oberoende uppkomma genom omständigheter som ligger utanför klientförhållandena och till och med utanför revisorns egen näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas revisorns privata, sociala och politiska samröre med relevanta intressenter.[59] Denna form av samröre skiljer sig från de ovan refererade oberoendehoten eftersom det inte med nödvändighet behöver vara omedelbart ekonomiskt betingat. Dessa former av oberoendehot relaterar normalt till sambandet mellan revisorn som privatperson och hans yrkesroll.

En frågeställning som bör kommenteras redan här är om samtliga intressen som revisorn delar med klient eller intressent är relevanta. Den enskilde revisorns agerande kan som sagts komma att påverkas av hans privata, sociala och politiska aktiviteter. Bl.a. inom doktrinen gällande domarjäv har en diskussion förts om denna form av relationer skall anses hota oberoendet.[60] Dessa oberoendehot är speciella eftersom de normalt har samband med revisorns privata sfär och det inte är givet att de baseras på ekonomiska bevekelsegrunder. Det kan t.ex. vara så att en revisor som har att genomföra revision i en ICA affär tillika är kund i affären. Han kan dessutom ha öppnat ett konto med kredit hos ICA. Ett annat exempel är att revisorns fru har ett (eventuellt begränsat) antal aktier i ett stort börsnoterat bolag i vilket revisorn är vald bolagsrevisor.[61] [62]

Exemplen visar på att två ställningstaganden måste göras vid bedömningen av om revisorns oberoende framstår som så hotat att han bör avstå från visst uppdrag. Det första rör frågan om oberoendehotets relevans. Det kan nämligen inte uteslutas att det finns omständigheter som

[58] Så är fallet bl.a. när det gäller skattemyndighetens informationsbehov av hanteringen av skatter, 10 kap. 31 § ABL.

[59] Jfr s. 177 ovan.

[60] Se Tiby, s. 11.

[61] Ett dylikt aktieinnehav torde enligt uppgift stå i strid i vart fall med vissa revisionsfirmors interna regler för oberoende.

[62] Som ett ytterligare exempel kan nämnas att en revisor är aktiv i ett politiskt parti och blir ombedd att utföra ett uppdrag åt en stiftelse vars syfte är att verka för ett ändamål som inte delas av det parti som revisorn är verksam inom. I detta fall kan möjligtvis en jämförelse göras med det fall att en revisor blir ombedd att fungera som bolagsrevisor i ett bolag som konkurrerar med ett bolag i vilket han redan är revisor.

generellt sett kan antas påverka revisorns oberoende men i det enskilda fallet är sådana att de inte utgör något relevant hot mot revisorns möjlighet att fylla sin funktion.[63] Ett tänkbart exempel är att revisorn utanför sin yrkesroll har en inte allt för nära relation till en revisionsklients företrädare. Det är således inte givet att varje hot mot oberoendet skall innebära hinder mot utförandet av ett uppdrag. Av intresse härvidlag är att fastställa om samtliga omständigheter som skulle kunna anses innebära att revisorns oberoende kan framstå som hotat skall beaktas eller om det krävs viss kvalitet på den oberoendehotande relationen för att revisorns oberoende skall kunna ifrågasättas.[64]

Ett andra ställningstagande som måste göras är om även revisorns privatliv skall påverka bedömningen av hans oberoende. Jag har redan pekat på att revisorns sociala och politiska umgänge kan påverka synen på hans oberoende. Svaret på frågeställningen hänger i hög utsträckning samman med synen på omfattningen av revisorsregleringen samt vilka kriterier man väljer för fastställandet av olika relationers relevans.[65]

Gemensamt för de här behandlade situationerna är att de är inriktade på omständigheterna i det enskilda fallet. Det finns skäl att skilja dessa former av oberoendehotande omständigheter från sådana omständigheter som *generellt* hotar tilltron till revisorns oberoende.[66] Dessa omständigheter behöver inte relatera till enskilda uppdrag eller till viss intressentgrupp. Som exempel kan nämnas uppdrag som bankstyrelseledamot i lokalbank som finansierar eller kan komma att finansiera delar av näringslivet på orten.[67] Den oberoendehotande omständigheten är att det kan befaras att banken är eller kommer att bli intressent i förhållande till olika bolag. Den oberoendehotande omständigheten relaterar inte till ett faktiskt revisionsuppdrag. Oberoendehotet består i att banker som finansiärer *typiskt sett* har en intressentställning i de företag som är föremål för lagstadgad revision.

[63] SEC har i ett avgörande uttalat att en revisor som reviderar ett bolag för vilket en revisorn närstående är företrädare är oberoende om det geografiska avståndet är tillräckligt stort, McCauley, Nicolas & Co (SEC 1984) 1984 CCH Dec. 77,365. Jfr 21 § RevL, se avsnitt 6.4.4 nedan.

[64] Se i kapitel 6.4 om analysmodellen.

[65] Denna frågeställning har behandlats av Thorell & Diamant, se s. 22 ff.

[66] Jfr vad som sagts om skyddet för auktorisationssystemet, s. 169.

[67] Se t.ex. RN:s avgörande F 14/96.

5.5.3 Revisorns oberoende i revisionsverksamheten

5.5.3.1 Direkta oberoendehot

En stor del av debatten kring revisorns oberoende har kommit att kretsa kring hans förhållande till sina klienter och då främst revisionsklienter. Att bara konstatera att revisorn skall förhålla sig oberoende till klientbolaget räcker inte för att förstå de mekanismer som kan komma att hota revisorns oberoende i förhållande till klienten. Riktigare torde enligt mitt förmenande vara att utgå från att revisorns oberoende i förhållande till klienten i det enskilda uppdraget relaterar till resultatet av revisorns arbete. Revisorn skall således förhålla sig obunden till de personer som haft inflytande på granskningsföremålets innehåll eller kan utöva inflytande över revisorns granskning eller rapporteringen däröver.

Naturligtvis ligger i detta krav också att revisorn själv inte skall ha haft ett mer omfattande inflytande över granskningsföremålet. Utifrån detta kan man identifiera ett första typfall av hot mot revisorns oberoende. Det är relaterat till revisorns granskning av sina egna prestationer, s.k. *självgranskning*. I systemet finns en viss mån av självgranskning inbyggd. Revisorn kommer ibland att inom ramen för sitt revisionsuppdrag behöva granska sina egna tidigare granskningsinsatser. Så kan t.ex. vara fallet om revisorn upptäcker ett fel i årsredovisningen år två som redan förelåg år ett men som revisorn inte upptäckt tidigare. Ett annat exempel är att revisorn upptäcker ett fel i sin tidigare genomförda granskning av apportegendom.[68] Samma problem kan uppkomma också i samband med granskning av emissionsprospekt.[69] Även om det torde vara oklart hur omfattande denna granskning skall vara finns det ändå skäl att utgå från att viss tillbakagranskning skall ske.[70]

Det är därmed inte möjligt att upprätthålla ett krav på att revisorn helt skall undvika att granska sina tidigare genomförda granskningsinsat-

[68] Jfr här SEC:s förslag till oberoenderegler i vilka man just på grund av självgranskningshotet i princip har förbjudit en revisor att utfärda revisorsintyg över frågor som kommer att omfattas av hans efterkommande granskning. Se SEC 2000, s. 50. Se även prop. 2000/01:87, s. 15 ff.

[69] Enligt 4 kap. 20 § ABL skall ett emissionsprospekt innehålla bl.a. balans- och resultaträkningarna avseende utgången av de tre senaste räkenskapsåren för vilka årsredovisning och revisionsberättelse avgivits, samt ett sammandrag av de uppgifter som bolaget varit skyldigt att ta in i förvaltningsberättelserna för de tre räkenskapsåren. Enligt 24 § skall uppgifterna granskas av bolagets revisorer. Deras berättelse över granskningen skall intas i emissionsprospektet.

[70] RN har i det s.k. Medicus-ärendet (D 1/98) behandlat bl.a. frågan om revisorns granskningsinsatser avseende redan reviderade årsräkenskaper för tidigare räkenskapsår i samband med granskning av emissions- och konvertibelsprospekt. Se även FAR:s rekommendation "Granskning av prospekt".

ser. Oberoendehotet uppkommer först i och med att revisorns återgranskning påverkar revisorns möjligheter att genomföra granskningen på ett adekvat sätt. Hotet skall med andra ord vara *relevant*.

Det finns vidare uppdrag som revisorn utför åt klient utanför de som följer av hans åtagande som granskare. Dessa upphandlas och redovisas separat.[71] Hotet mot revisorns oberoende pga. självgranskning blir aktuellt vid dessa uppdrag om det finns en risk för att de kommer att få implikationer på det material han skall granska. Hotet mot revisorns oberoende blir således också av intresse vid genomförandet av *fristående rådgivningsuppdrag i förhållande till revisionsklient*.[72] Till skillnad från de tidigare behandlade hoten är dessa hot inte inbyggda i revisionens konstruktion.

Som jag sagt tidigare är det en av revisorns centrala uppgifter att inom ramen för de lagstadgade revisionsuppdragen granska bolagsledningens förvaltning över bolagets tillgångar och rapportera över detta till intressenterna. Skall en relevant diskussion föras om revisorns oberoende i förhållande till klientbolaget bör den därför vara inriktad på revisorns relation till bolagsledningen, dvs. bolagets styrelse och VD. Förklaringen härtill är att ett samarbete mellan bolagsledningen och revisorn troligen skulle leda till den största vinstmaximeringen för såväl revisorn som bolagsledningen.[73] Revisorns ekonomiska incitament att avvika från sina åtaganden torde därmed vara som störst i relationen till revisionsklientens ledning.

På vad sätt kan revisorns oberoende komma att hotas pga. hans relation till bolagsledningen? Ett grundläggande krav på revisorn är att han vid genomförandet av det enskilda uppdraget skall vara så oberoende som uppdragets intressenter har befogad rätt att kräva. Vid ett revisionsuppdrag innebär detta att revisorn skall värna om sitt oberoende i samtliga situationer i vilka han kan komma att hamna i konflikt med sin lojalitet mot intressenterna. Uppdragets genomförande får inte påverkas vare sig av revisorns egna eller av granskningsföremålets – här bolagsledningens – särintressen. Innehållet i revisorns uppdrag måste således fastställas utan risk för att uppdraget kan komma att begränsas av irrelevanta hänsyn. Detta innebär att revisorns oberoende är hotat om hans uppdrag utformas eller genomförs med hänsyn till granskningssubjektens intressen utanför de fall då detta är tillåtet enligt de yrkesetiska reglerna som styr uppdragstypen.

[71] Se 5 kap. 21 § ÅRL. Jfr RN:s avgörande D 11/97.
[72] Detta problemområdet behandlas särskilt i avsnitt 5.5.3.2 nedan.
[73] Se Moizer, s. 59 med hänvisning till Antle 1984.

Det kan konstateras att revisorns oberoende i samband med revisionsverksamhet kan komma att hotas genom ekonomiska påtryckningar från bolagsledningen i samband med förhandlingarna om erhållande eller förnyande av uppdraget, planeringen av uppdraget, vid genomförandet av granskningen och vid den offentliga rapporteringen.[74] Visserligen kan man anföra att denna uppdelning saknar relevans eftersom revisorn bör vara förhindrad att åta sig ett uppdrag så fort någon relevant omständighet som är ägnad att äventyra tilltron till hans verksamhet föreligger. Men en detaljerad analys av de olika oberoendehoten kräver att man förstår på vilket sätt revisorns oberoende kan komma att hotas i de enskilda situationerna.

Ett första krav är alltså att revisorn skall stå fri från bindningar till granskningssubjekten *vid upphandling av ett nytt eller förnyat uppdrag*. Formellt sett är det bolagsstämman som skall utse minst en av bolagets revisorer.[75] Men innan ett sådant val kan ske brukar förhandlingar föras mellan bolaget, företrätt av bolagsledningen, och revisorn. I praktiken resulterar detta i att det är de personer som skall vara föremål för revisors granskning som kommer att föra förhandlingar med revisorn om hans uppdrag. Stämman har som huvudregel enbart att ta ställning till det av bolagsledningen framlagda förslaget till revisor. Framför allt i de stora publika bolagen torde stämmans kompetens närmast vara formell.[76] Det finns därför en risk för att bolagsledningen i samband med förhandlingarna om erhållandet av uppdrag får revisorn att förbinda sig att agera på sätt som gynnar bolagsledningen eller denna och revisorn gemensamt. Det föreligger därmed en potentiell risk för att revisorn kan komma att utsättas och ge vika för bolagsledningens ekonomiska påtryckningar.

Skälet till att de initiala kontakterna mellan revisorn och bolaget företrätt av sina funktionärer utgör ett presumtivt hot mot oberoendet kan förklaras med att de genomförs utan någon insyn för intressenterna. Det som gör de preliminära faserna av uppdraget så känsliga i ett oberoendeperspektiv är alltså frånvaron av *transparens*. Vare sig de direkta eller indirekta intressenterna har någon absolut insynsrätt i upphandlingsförfarandet.[77]

[74] Situationen är något speciell i Sverige eftersom revisorn har getts vissa säruppgifter vid rapporteringen som framstår som riktade mot enskild intressent, jfr 10 kap. 31 § ABL.
[75] Se 10 kap. 8 § ABL.
[76] Dahlgren m.fl., s. 147.
[77] Som ett exempel på detta kan nämnas att Revisionsbolagsutredningen i sitt betänkande föreslog att revisionsklienter i sin årsredovisning skulle redovisa inte bara hur stor del av ersättningen till revisorn som utgör ersättning för andra uppdrag än revisionsuppdrag utan även arten av dessa andra uppdrag, se SOU 1999:43, s. 236. I den följande

På grundval av detta kan man fastställa att det föreligger ett antal oberoendehot vid förhandlingarna mellan revisorn och bolagets företrädare. Ett första sådant hot är fastställandet av *innehållet i uppdraget*. Ägarmajoriteten har en rätt att inom vissa ramar utforma revisorns uppdrag så länge detta inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionssed.[78] Rättigheten är exklusiv för denna grupp av intressenter. Men den bristande transparensen i förhållandet mellan revisorn och bolagsledningen innebär att bolagsledningen får en möjlighet att redan vid upphandlingen av uppdraget påverka revisorns agerande.

Ett ytterligare centralt hot mot revisorns oberoende i samband med förhandlingarna om erhållandet av ett uppdrag är fastställandet av revisorns *arvode*. Det har såväl i Sverige som utomlands förts en diskussion kring arvodesfrågorna.[79] Denna diskussion har kommit att kretsa dels kring frågan om revisorerna använder arvodeskraven som ett konkurrensmedel, dels kring frågan om allt för låga arvoden påverkar resultatet av revisorns arbete.[80] Däremot framstår det som om frågor rörande överprissättning som huvudregel primärt är en fråga mellan revisorn och klienten. Av den praxis som finns från såväl Kommerskollegium som RN framgår att myndigheterna inte har ansett frågan om arvodens skälighet vara sådan att den skall prövas av tillsynsmyndigheten.[81] Enligt mitt förmenande ger tillsynsmyndighetens syn på arvoderingen uttryck för att revisorn, på samma sätt som när det gäller advokaten, har en viss lojalitetsplikt mot klientbolaget.

I ett yrkesetiskt perspektiv framstår det således som att oberoendet är hotat främst om revisorns agerande kan befaras komma att påverkas negativt genom arvodessättningen. Det torde vara fallet om det föreligger en risk för underprissättning. Hotet består i att tilltron till revisorns förmåga att genomföra en tillräckligt omfattande revision kan komma att ifrågasättas. Visserligen måste revisorn få använda arvodet som en förhandlingsvariabel. Men det finns en gräns även för detta utrymme som torde gå vid att revisorn debiterar arvode som *väsentligt* avviker från vad

---

propositionen ställde sig regeringen avvisande till en sådan redovisningsplikt under åberopande bl.a. av att det knappast är lämpligt att ställa krav på detaljerade uppgifter om övriga uppdrag, eftersom det skulle kunna skada revisionsklienten, prop. 2000/01:146, s. 68.

[78] 10 kap. 4 § ABL.

[79] Den svenska debatten har bl.a. kommit att kretsa kring sambandet mellan revisorns oberoende och möjligheterna för revisorn att knyta sitt arvode till utfallet av sitt arbete, s.k. resultatbaserad arvodessättning, se t.ex. Engblom Fredrikson, s. 26 ff. RN har uttalat att sådan arvodering för närvarande strider mot god revisorssed, Ö 1/98.

[80] Jfr artikel 25 i förslaget till nytt åttonde bolagsdirektiv.

[81] Se t.ex. RN:s beslut D 13/97 och D 26/97.

som är rimligt sett ur *intressenternas perspektiv* i förhållande till den granskade verksamhetens omfattning och komplexitet.[82]

Det faktum att det finns intressenter utanför bolagssfären som har ett relevant juridiskt intresse av utfallet av revisorns arbete torde innebära att det finns ytterligare ett oberoendehot i det att en enskild intressentgrupp – stämmans majoritet – utser revisor. Denna intressentgrupp får ett inflytande över revisorns framtida verksamhet genom att den har i vart fall formell kompetens att såväl tillsätta som avsätta revisorn. Revisorn kan således ha ett ekonomiskt incitament att avvika från sina åligganden. I praktiken måste dock någon kontraktera revisorn. Den eller de som gör detta måste också närmare kunna bestämma innehållet i revisorns uppdrag. Eftersom man anser det olämpligt att uppdragets innehåll bestäms av bolagsledningen, som skall vara föremål för granskningen, och man inte annat än i undantagsfall vill att detta skall tillkomma det offentliga,[83] måste detta åligga enskild intressent. Den som bestämmer uppdragets innehåll kommer därmed att ha möjlighet att utforma villkoren för revisorns uppdrag i enlighet med sina preferenser.

Att en enskild intressent av lagstiftaren ålagts kompetens att välja revisorn och bestämma hans arvode innebär inte att revisorns oberoende är hotat. Visserligen kan med fog hävdas att revisorns oberoende kommer att minska, men frågan är om hotet är relevant. Rätten att utse revisor och bestämma innehållet i hans uppdrag – inom ramen för vad lag, bolagsordning m.m. tillåter – hotar revisorns oberoende enbart om denna rätt utnyttjas på övriga intressenters bekostnad.[84] Skyddssyftet med kravet på oberoende i revisorns relation till stämman måste rimligtvis vara något annat än det rörande hans relation till bolagsledningen. Ägarkollektivet är ju en av revisionens intressenter. Som sådan är det ju ett av skyddsföremålen för revisorsregleringen. Jag menar därför att ett relevant hot mot oberoendet uppkommer om *neutraliteten i intressentskyddet* framstår som hotad. Så kan vara fallet om stämman utan stöd i lag framställer anspråk på att kunna binda revisorn i sitt arbete på bekostnad av övriga intressenter.

När det gäller *planeringen av uppdraget* kan revisorns oberoende hotas genom att han inte står fri från påverkan vid urvalet av vad som skall omfattas av granskningen. Kopplingen till bolaget kan komma att inne-

[82] Av ICAEW:s numera upphävda Guide to Professional Ethics 1.210 p. 2.4 framgick att om fråga uppkommer om revisorn har fått ett uppdrag på grund av att han håller lägre pris än den föregående revisorn i samma bolag, eller i jämförelse med konkurrenterna, skall han på anmaning kunna visa att han utfört uppdraget i överensstämmelse med god sed.

[83] Se 10 kap. 9 § ABL.

[84] Jfr Flint, s. 76 f.

bära att revisorn pga. olika ekonomiska incitament kan komma att inskränka – eller mindre sannolikt utvidga – sina aktiviteter i relation till de legala kraven eller de krav som ställs på honom i bolagsordningen och uppdragsavtalet. Redan här kan revisorns konsultverksamhet i förhållande till bolaget komma att hota hans oberoende. Det finns en i vart fall synbar risk för att revisorn kommer att göra sitt granskningsurval på så sätt att han underlåter att granska åtgärder han själv varit inblandad i. Revisorns ekonomiska intresse är således såväl direkt (självgranskning) som indirekt genom förhållandet till bolagsledningen.

Vid *genomförandet av granskningen* skall revisorn tillse att han har fri tillgång till allt material som tillhör bolaget. Det åligger honom och inte bolagsledningen att avgöra vilket material som är relevant och som skall beaktas vid revisionen. Detta förutsätter också att bolagsledningen är samarbetsvillig. Vill bolagsledningen inte bistå revisorn med nödvändig assistans torde det föreligga hinder för revisorn att genomföra uppdraget på ett fullgott sätt.[85] För det fall revisorn trots det genomför uppdraget kan hans oberoende komma att ifrågasättas. Hotet mot oberoendet består i att revisorn, för det fall han accepterar ett sådant uppdrag, kommer att behöva förlita sig på de uppgifter som bolagsledningen är beredd att ge honom i en sådan omfattning att självständigheten hotas.

Ett ytterligare hot mot oberoendet i relationen mellan revisorn och revisionsklientens bolagsledning ligger i det faktum att revisorn är beroende av bolagsledningen för att kunna få tillgång till nödvändig information för att genomföra revisionen. Revisorn måste, för att kunna utföra en effektiv revision, komma det granskade bolagets ledning tillräcklig nära för att erhålla för revisionen erforderlig information. I viss mån måste han också förlita sig på information från bolagsledningen.[86] Häri finns en potentiell konflikt mellan kraven på granskningens kvalitet och oberoende. Revisorn måste för att kunna genomföra en effektiv och kvalitativt godtagbar revision använda sig av visst bolagsinternt material. Oberoendehotet torde uppkomma om revisorn underlåter att vidta egna granskningsåtgärder, eller i vart fall begränsar dem, i förlitan på uppgifter som han fått från företagsledningen.

Som exempel kan nämnas avgörandet D 43/99. I detta var frågan om revisorn i tillräcklig omfattning hade granskat värdet av ett kortfristigt lån. RN, vars skäl var mycket kortfattade, konstaterade att:

> "Vad gäller lånet till underentreprenören har A-son vid bedömning av värdet förlitat sig på enbart muntliga uppgifter från företrädare för måleri-

[85] Jfr RN:s avgörande D 45/97 samt den av Danielsson, Ribers & Widhagen samt Herolf förda diskussionen i Balans nr 11/96–1/97.
[86] APB 1994, s. 2.

bolaget (långivaren, min anm.), personer som även ingick i underentreprenörens ägarkrets (låntagaren, min anm.). Enligt RN borde A-son också på annat sätt försökt verifiera postens värde exempelvis genom att utifrån senaste årsredovisning bilda sig en uppfattning om underentreprenörens betalningsförmåga."

Som framgår av skrivningen har RN inte som skäl anfört att revisorns oberoende var hotat pga. underlåtelsen att närmare kontrollera de uppgifter han fått från företagsledaren. Nämnden har i stället bedömt revisorns agerande utifrån kvaliteten i revisionsarbetet. Jag menar dock att nämndens beslut har implikationer även på oberoendefrågan. Man kan väl tänka sig det fallet att det inte uppkommer några brister i revisionen i de delar revisorn förlitat sig på uppgifter från bolagsledningen. Men trots detta har revisorn varit osjälvständig i sitt granskningsuppdrag. Genom att förlita sig på de uppgifter som företagsledaren lämnat har revisorn kommit att hamna i en kunskapsmässig beroendeställning till klientens företrädare. På grund av detta kan kvaliteten i hans granskningsinsats ifrågasättas.

Revisorns bedömning av möjligheten att använda sig av ett bolagsinternt material påverkas också av de underliggande reglerna gentemot vilka bolagets och bolagsledningens prestation skall mätas. Även om målet med t.ex. redovisningsreglerna är givet inom ramen för god redovisningssed, så lämnas visst utrymme för bolagsledningen att använda sitt skön för att uppnå dessa mål. Redovisningen är i denna bemärkelse subjektiv. Revisorns uppdrag är enbart att göra bedömningen om ställningstagandena som ledningen gjort är förenliga med de krav som ställs på redovisningen. Eftersom det finns utrymme för att, inom ramen för den goda seden, justera utfallet av verksamheten (som det presenteras i den offentliga redovisningen) kommer det alltid att finnas en risk för att revisorn har en bindning till bolagsledningen i det att han måste förlita sig på de bedömningar som bolagsledningen gjort. Bl.a. på grundval av denna problematik har Wolnizer gjort gällande att diskussionen om revisorns oberoende inte är adekvat om man inte samtidigt beaktar att de normer, vars efterlevnad revisorn har att granska, inte går att fastställa objektivt utan utrymme för subjektiva överväganden. Wolnizer pekar med uttalandet på det nära sambandet mellan redovisningsreglernas exakthet och intressenternas möjlighet att bedöma kvaliteten av revisorns arbete. Och eftersom det finns utrymme för att justera redovisningen så kan revisorn aldrig vara fri från risken för en i vart fall indirekt bindning till bolagsledningen.[87]

[87] Wolnizer, s. 147 f.

Hot mot oberoendet i relationen mellan revisorn och bolaget kan slutligen uppkomma i samband med *rapporteringen* av uppdraget. Det är i och med rapporteringen som revisorns arbete kommer att manifesteras i förhållande till samtliga intressenter. Revisorns oberoende kommer för det första att framstå som hotat om han vid urvalet av vilka upptäckter som skall rapporteras påverkas av hänsyn till sin relation till bolagsledningen eller bolagsstämman. Oberoendet kan för det andra ifrågasättas i de fall det finns misstanke om att revisorn underlåtit att rapportera med tanke på de *ekonomiska konsekvenserna* för bolaget som innehållet i hans rapport kan få. Hot mot oberoendet kan uppkomma om revisorn kan befaras underlåta att avge kritik pga. lojalitet e.dyl. i förhållande till klienten om inte detta är påkallat pga. omständigheterna i det enskilda uppdraget.

Vad det nu sagda innebär är att revisorn inte kommer att framstå som oberoende om det finns en risk för att hans rapportering har påverkats av icke väsentliga faktorer. Vilka dessa faktorer är får bedömas utifrån revisionens syfte. Med hänsyn till intressentskyddet kan oberoendet befaras vara hotat om felet inte är av mindre betydelse. Kritiskt är i dessa fall *allvaret* i felet. Kravet på fullständig information rörande väsentliga förhållanden är en så central del av intressentskyddet att det inte kan åsidosättas med hänsyn till andra intressen.

5.5.3.2 Särskilt om fristående rådgivningsuppdrag åt revisionsklient

Revisorerna ägnar sig av hävd åt annan verksamhet än revisionsverksamhet, nämligen konsultverksamhet. Förklaringarna till detta är flera. En av dem är, som jag flera gånger betonat, att man i allt större utsträckning kommit att se på revisorsnäringen som vilken näringsverksamhet som helst. Revisorn har liksom andra konsulter ett avkastningskrav på sin verksamhet relaterat till mängden uppdrag han kan generera. För att kunna erhålla tillräckliga inkomster kan han även behöva ägna sig åt konsultverksamhet. Detta för med sig ett antal nya problem beträffande revisorns oberoende. Problemen gäller såväl revisorns konsultverksamhet i förhållande till revisionsklient som hans möjligheter att utöva konsultverksamhet överhuvudtaget.

En första invändning som kan göras, och som får sägas gälla generellt när det gäller revisorns möjligheter att utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet, är att det är svårt att fastställa standards för samtliga de uppgifter som revisorn utför utöver revisionen. I och med detta kommer det att vara svårt att pröva och fastställa kvaliteten på det av revisorn utförda arbetet. Som konstaterades i föregående kapitel är förutsebarheten i revisorns agerande en förutsättning för revisionens funktion.

Förutsebarheten förutsätter i sin tur för alla parter kända normer. Saknas sådana kan tilltron till revisorns arbete hotas. Därmed finns det en påtaglig risk för att intressenterna inte kommer att känna den tilltro till revisorns verksamhet som är nödvändig för att revisionens funktion skall uppnås. Än mer påtagligt blir detta problem för det fall revisorn utför konsultuppdragen åt revisionsklient. Jag har ovan betonat faran med revisors självgranskning. Har revisorn bistått revisionsklienten med konsultation och skall han revidera de åtgärder som bolaget vidtagit på grundval av hans råd, kommer tilltron till hans oberoende att hotas inte bara pga. hans självgranskning som sådan, utan även eftersom normerna på området är oklara.

Som kommer att utvecklas i det följande är risken för självgranskning kopplad till revisorns funktion i ett granskat bolag. Ett argument som anförs av Mautz och Sharaf är att det finns en skillnad mellan att ge råd som bolagsledningen inte är tvungen att följa och att fylla den bolagsledande funktionen.[88] Revisorn får inte sköta förvaltningen i ett bolag i vilket han fungerar som bolagsrevisor. Han borde däremot få ge råd som är förenande med en klar upplysning om att det är bolagsledningen som skall fatta beslutet.

Noteras skall dock att Mautz och Sharafs slutsatser bygger på förhållandena i större bolag. Bakgrunden till deras argument är en miljö i vilken det finns en legal revisionsplikt enbart för de publika bolagen. Detta är däremot inte lika givet om man har en generell revisionsplikt för samtliga aktiebolag. De råd revisorn i ett stort bolag ger utgör en del av beslutsunderlaget inför ett beslut som fattas av styrelsen. Styrelsen har ofta tillgång till egen intern kompetens som kan värdera och eventuellt förkasta det råd som revisorn ger. Sett i detta perspektiv kommer revisorns råd inte med nödvändighet innebära att bolagets och revisorns intressen sammanfaller. Således är det inte heller givet att revisorns rådgivning till en sådan klient pga. självgranskning är relevant i ett oberoendeperspektiv.

De flesta svenska aktiebolag är emellertid så små att nödvändig intern kompetens för att kunna ifrågasätta revisorns råd i många fall saknas. I dessa bolag frågar ledningen (företagaren) revisorn om råd eftersom han själv inte besitter den nödvändiga kompetensen. Ledningen kommer alltså sannolikt att följa de råd revisorn ger. Och revisorn ger rådet med vetskap om detta förhållande. I och med att revisorn ger råd åt bolagsledningen som bolagsledningen med största sannolikhet följer kommer

[88] Mautz m.fl., s. 266.

revisorn att ha ett gemensamt intresse med ledningen.[89] Detta intresse består i att revisorn genom rådgivningsinsatsen kommer att ha ett medansvar för åtgärdens såväl riktighet som effektivitet. I vart fall så snart hans råd har följts av bolagsledningen kommer revisorn därför att ha ett finansiellt intresse av hur resultatet av hans rådgivning presenteras i den externa rapporteringen. Denna gemenskap med bolagsledningen är – alternativt kan uppfattas vara – så stark att revisorns oberoende kan komma att hotas. Revisorns oberoende kommer därigenom att framstå som hotat pga. självgranskning.

Slutsatsen i ett svenskt perspektiv av Mautz och Sharafs resonemang torde vara att avgörande för om revisorns rådgivningsinsats är oberoendehotande är om rådet är *väsentligt* i förhållande till det granskningsunderlag som omfattas av revisorns efterkommande granskning.

Att revisorn tillhandahåller konsulttjänster åt revisionsklient har betydelse i oberoendeperspektiv även när det gäller *tilltron till branschen* som sådan. Detta baseras på att det ur intressenternas perspektiv kommer att vara svårt att skilja på revisorn som konsult och som företrädare för deras intressen. I detta perspektiv borde det i princip vara irrelevant om klienten följer rådet eller ej. Sett i ett vitt intressentperspektiv torde redan det faktum att revisorerna anlitas som rådgivare hota tilltron till den av branschen bedrivna kärnverksamheten.

Skall man försöka förklara detta generella oberoendehot i ett teoretiskt perspektiv torde förklaringen närmast finnas i att intressenterna normalt har att bedöma en revisors förmåga att genomföra en oberoende revision genom de yttre faktorer som är manifesterade bl.a. i form av revisionsbranschens organisation. Finns det ett generellt utrymme för att sammanblanda revisionsinsatser med rådgivningsinsatser kan intressenterna befaras ställa högre krav på specifik information rörande det enskilda revisionsuppdraget för att våga sätta tillit till revisorns oberoende. Krav på *transparens* kommer därför att uppställas.

5.5.4 Revisorns relation till externa intressen

I detta avsnitt har jag hittills uppehållit mig kring relationen mellan revisorn och revisionsklienten och till denne knutna intressen. Men oberoendet kan hotas även av omständigheter utanför denna relation. Generellt kan sägas att hotet mot oberoendet består i farhågan att revisorn kan komma att ha ekonomiska incitament att avvika från sin skyldighet att agera lojalt mot intressentkollektivet och i stället gynna någon enskild

[89] Mautz och Sharaf menar att revisorns ställning härigenom närmast kommer att påminna om den anställdes, Mautz m.fl., s. 268 f.

intressent. *Neutraliteten* i förhållandet till det samlade externa intressentkollektivet är alltså skyddsvärd.

Ett hot mot revisorns oberoende i det enskilda uppdraget uppkommer om revisorn har någon form av relevant relation till en intressent som i sin tur har ett identifierat juridiskt intresse av utgången av revisorns arbete i uppdraget i fråga.[90] Detta innebär att revisorns möjlighet att åta sig ett uppdrag med hänsyn till oberoendet i förhållande till intressenterna varierar beroende på hur kretsen intressenter är sammansatt i det enskilda uppdraget. Belysande för det här sagda kan vara RN:s avgörande D 4/98. I detta var en stiftelses revisor tillika revisor i ett bolag som fick uppdrag att utforma och genomföra ett ombyggnadsprojekt av stiftelsens fastighetsbestånd. RN uttalade i avgörandet att:

> "En revisor är alltid skyldig att fortlöpande och självständigt ta ställning till om det inträtt någon omständighet som kan konstituera jäv. Revisorn skall likaledes beakta om omständigheter inträtt som kan rubba förtroendet till revisorns självständighet eller objektivitet. I det sammanhanget bör beaktas att det allmänt sett kan vara ägnat att rubba förtroendet till en revisors opartiskhet eller självständighet ... om denne är vald revisor i ett företag och samtidigt har motsvarande befattning i en av företagets viktigaste kunder/leverantörer."

Det är dock inte givet att alla relationer utgör ett relevant hot mot revisorns oberoende. Avgörande för bedömningen av revisorns förmåga att genomföra en oberoende revision är allvaret i det hot som revisorns relation till en intressent utgör. Hotets allvar påverkas i sin tur, som framgår av RN:s skäl, av intressentens relation till klienten. Jag menar därför att det är *intressentens närhet* till revisionsföremålet som påverkar bedömningen av om denne intressents relation till revisorn skall vara relevant.

Ett av de tydligaste hoten mot revisorns oberoende i förhållande till externa intressen är den möjlighet som revisorn – på samma sätt som bolaget – kan välja att lämna olika information till olika intressenter, s.k. *selektiv information*. Oberoendehotet i denna del uppkommer i fall revisorn inte upprätthåller neutraliteten mellan de olika intressenterna. Väljer revisorn att tillhandahålla information till endast vissa intressenter utan att han har stöd i lag eller övrig yrkesetisk reglering för detta, finns det en risk för att revisorns relation till övriga intressenter och möjligtvis även till bolaget kan framstå som så hotad att det föreligger hinder mot att revisorn genomför granskningen. Neutraliteten i informationsflödet omfattar inte bara det fall att revisorn till viss intressent lämnar information annan än den som omfattas av hans skyldigheter enligt gällande

[90] Om vilka intressen som är juridiskt relevanta se 4.3.3.7 ovan.

normer – s.k. överskottsinformation. Även det fall att han lämnar sådan information som han i och för sig skall lämna men endast gör det till viss eller vissa intressenter får enligt mitt förmenande anses utgöra åsidosättande av de yrkesetiska skyldigheterna. Så har t.ex. RN vid ett flertal tillfällen funnit att revisor åsidosatt sina åtaganden då han underlåtit att rapporterna överträdelser under åberopande av att vissa intressenter redan känt till omständigheterna.[91]

När jag ovan diskuterade revisionens intressenter fastslog jag att vissa av de indirekta intressenterna inte har ett juridiskt intresse i den meningen att de som intressenter kan grunda ett relevant anspråk pga. revisorns legala åtagande gentemot dem. Detta är också av betydelse vid bedömningen av om revisorns relation till en indirekt intressent kan komma att hota revisorns oberoende. Det skulle vara omöjligt för revisorn att fungera i samhället om samtliga relationer med omvärlden skulle beaktas vid bedömningen av hans oberoende. Rimligtvis måste revisorn kunna förutse vilka kontakter som innebär ett oberoendehot. Den bedömningen som skall göras är om revisorns relation till viss intressent kan komma att hota tilltron till hans oberoende genom att intressenten i fråga kan komma att få ett inflytande över revisorns insats. Således består hotet mot oberoendet i revisorns relationer till de intressenter som han rimligen kan bedöma ha ett juridiskt intresse i utgången av hans arbete.

Vilka dessa intressenter är avgörs av förhållandena i det enskilda uppdraget. Utgångspunkten vid fastställandet av vilka intressenter som har ett juridiskt intresse i revisorns arbete är att de skall ha någon form av relation till klienten som är synbar för revisorn. Är det fråga om lagstadgad revision torde problemet vara att lösa utifrån de i lag utpekade intressena. Men vad gäller i övrigt i revisionsverksamheten, exempelvis för det fall revisorn blir ombedd att utföra t.ex. en lagervärdering åt en klient som tänker utnyttja denna för erhållande av kredit hos bank? HD har prövat frågeställningen om konsults ansvar i förhållande till externa användare i det ovan refererade NJA 1987 s. 692.[92]

I sitt bifall till Kones talan förefaller HD ha utgått från att en konsult vid genomförandet av ett uppdrag har att räkna med att resultatet av det samma kan komma att användas i förhållande till vissa intressenter. Konsulten får härigenom ett ansvar mot dessa även om de inte står i direkt kontraktuellt förhållande till klienten vid tidpunkten för uppdragets utförande. Avgörande för fastställandet av detta ansvar är den insikt som konsulten har haft eller borde ha haft rörande den faktiska eller presumtiva relationen mellan uppdragsgivaren och intressenten.

[91] Se t.ex. D 4/98, D 45/98 och D 19/99.
[92] Se s. 127.

Jag menar att motsvarade argument går att tillämpa rörande identifikationen av de intressen som revisorn skall stå fri från bindningar till. Hotet mot oberoendet uppkommer för det fall revisorn har en allt för nära relation till viss intressent som kan komma att beröras av utfallet av revisorns uppdrag. Som exempel kan nämnas att en bank kräver att en viss revisor skall väljas som bolagsrevisor för att banken ifråga skall bevilja kredit eller det fallet att revisorn dessutom är revisor i en viktigare affärspartner till det granskade bolaget. Sannolikt kommer revisorn i det första fallet till slut att ha så starka ekonomiska bindningar till banken att hans oberoende kan ifrågasättas oavsett förhållandena i det enskilda fallet. Det finns nämligen i dessa situationer risk för att övriga intressenter skall komma att betrakta revisorn som för nära knuten till bankens respektive affärspartnerns intressen.[93]

En särskild typ av indirekta särintressen kan uppkomma i det fall en revisor som är vald revisor i ett bolag åtar sig ett uppdrag i ett till detta konkurrerande bolag eller ett bolag som har samröre med klienten. Denna typ av oberoendehot är särskilt eftersom konkurrenten inte med nödvändighet har den ekonomiska relationen till revisionsklienten som behandlats hittills. Frågan om detta är ett sådant särintresse som skall föranleda att revisorn, under åberopande av oberoendereglerna, måste avsäga sig det senare uppdraget har varit föremål för RN:s prövning i två fall som kan användas för att belysa problematiken. I det ena av dessa – D 14/97 – blev revisorn ombedd att åta sig ett revisionsuppdrag i ett nybildat bolag inom samma bransch som ett bolag i vilket han redan var vald revisor.[94] RN fann att revisorn borde ha informerat styrelsen i det äldre bolaget om sin avsikt att åta sig uppdraget som revisor även i det nyare.

I det andra ärendet – D 4/98 – var en stiftelses revisor tillika revisor i ett bolag som fick i uppdrag att utforma och genomföra ett ombyggnadsprojekt. I motsats till föregående ärende hade revisorn informerat stiftelsens ledning om de dubbla rollerna och styrelsen hade inte reagerat på detta. RN fann inte heller att revisorns oberoende var hotat i detta specifika fall. Samtidigt gjorde nämnden det på s. 197 återgivna allmänna uttalandet. Till skillnad från det första avgörandet har RN i det senare diskuterat revisorns agerande i förhållande till oberoenderegleringen. En förklaring till att man gjort detta är att beslutet, som jag förstått det, avhandlar två från varandra fristående frågor. Den första rör de dubbla revisorsrollernas relevans i förhållande till klienten. I den frågan synes

[93] Enligt Vårdal torde uppdrag förmedlade från en och samma bank oftast sammanläggas vid prövningen av revisors oberoende. Vårdal, s. 93 f.

[94] Ärendet kompliceras dock av att ägaren i det nya bolaget tillika var VD i det bolag i vilket revisorn redan var vald.

nämnden ha kommit till samma slut som i det tidigare avgörandet. Den andra delen av avgörandet handlar om revisorn kan vara vald revisor i två bolag som befinner sig i en affärsrelation med varandra. Här har nämnden intagit den ståndpunkten att det i normalfallet inte kan vara möjligt om relationen de två bolagen emellan är av viktigare beskaffenhet. Sammantaget torde detta innebära att frågan om dubbla revisorsroller är en fråga som omfattas av sysslomannarelationen mellan bolaget och revisorn. Således är den inte en allmän oberoendefråga ställd utanför parternas disposition, så länge det inte föreligger en affärstransaktion mellan de två konkurrerande bolagen. Föreligger en sådan finns det en potentiell risk för att revisorn kan komma att avvika från kravet på neutralitet i förhållande till det samlade intressentkollektivet.

5.5.5 Generellt oberoendehotande verksamheter

Gemensamt för de oberoendehot som behandlats hittills är att de är relaterade till ett visst uppdrag eller vissa till uppdraget knutna intressenter. Revisorn kan genom att avsäga sig uppdraget eller genom att göra sig fri från den oberoendehotande relationen upphäva oberoendehotet. Men det finns oberoendehot som inte knyter an till vissa relationer eller vissa förhållanden. I dessa fall är i stället de typiska effekterna av vissa omständigheter eller relationer som utgör ett generellt oberoendehot. Som exempel kan nämnas bedrivandet av verksamhet som typiskt sett inverkar menligt på revisors möjlighet att bedriva revisionsverksamhet.

Utgångspunkten för bedömningen är därför att det finns vissa relationer som typiskt sett borde vara förbjudna för revisorn att knyta eftersom dessa presumtivt kan komma att innebära att revisorns oberoende generellt hotas. I dessa fall består oberoendehoten i att revisorn kommer att ägna sig åt viss verksamhet som kan komma att smitta tilltron till hans verksamhet som kvalificerad revisor. Bedömningen av revisorns agerande är alltså inte längre inriktad på omständigheterna i det enskilda fallet eller uppdraget. I stället skall bedömningen av oberoendet göras utifrån frågan om tilltron till hela yrkeskårens förmåga att utföra de legala uppdragen hotas. Skyddssyftet är alltså *tilltron till auktorisationssystemet.*

Det vanligast förekommande typfallet av denna kategori oberoendehot utgörs av situationen där revisorn bedriver viss sidoverksamhet som med hänsyn till sin art eller omfattning kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.[95] Generellt sett kan dessa hot mot oberoendet sägas bestå i att revisorn kan verka ha ett ekonomiskt intresse av att prioritera sidoverksamheten framför revisionsverksamheten, vilket

[95] Se 25 § 1 st 1p. RevL.

kan komma att resultera i en intressekonflikt mellan dessa uppdrag och revisionsuppdragen.

Som exempel kan nämnas fallet att en revisor sitter i en lokalbanks styrelse. RN har prövat frågan bl.a. i ärendet F 14/96 där RN uttalade att:

> "(e)tt grundläggande krav för att revisorn skall kunna fullfölja sina yrkesplikter i enlighet med lag och god sed är att revisorn är oberoende i förhållande till sina revisionsklienter och även i övrigt i förhållande till dem i vars intresse revisionen utförs. Den som anlitar en revisor skall också kunna göra det i förvissning om att revisorn inte står i något ekonomiskt beroendeförhållande till någon av klientföretagets intressenter eller har egna affärsintressen som konkurrerar med klientens. En förutsättning för att detta skall vara möjligt är att revisorn i största möjliga utsträckning står fri från ovidkommande affärs- och sidointressen som kan komma i konflikt med ett riktigt fullgörande av revisionsverksamheten."

RN konstaterade vidare att uppdraget som ledamot av den rådgivande styrelsen innebar bevakning av intressen i en omfattande affärsverksamhet. Ett sådant uppdrag kan på olika sätt få direkta beröringspunkter med revisorns revisionsverksamhet. Därmed menade RN att det förelåg risk för att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet som revisor skulle kunna komma att rubbas. Revisorn fick därför inte åta sig uppdraget.[96]

Tillsynsmyndigheten har här alltså inte gjort en individualiserad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Tillåtligheten har i stället prövats utifrån en bedömning av om en dylik relation generellt hotar tilltron till oberoendet.

Varför är det då så att vissa relationer till sin natur är sådana att de generellt hotar tilltron till revisorns oberoende? Jag menar att det främst är två faktorer som leder till detta. För det första är det fråga om att vissa relationer är väsentliga i ett ekonomiskt perspektiv. Exemplet med bankstyrelseuppdraget grundas på att revisorn genom att åta sig detta kan få ett icke helt oväsentligt ekonomiskt intresse i bankens verksamhet. Bankens ställning som huvudsaklig finansiär av verksamheter försätter banken i ett överordnat förhållande till revisorns klienter. På grund av bankens ställning och avsaknaden av andra finansiärer, kommer detta intresse att vara *väsentligt*. Genom sitt uppdragsavtal med banken kommer revisorn således att ha ett intresse gemensamt med denna intressent.

Den andra faktorn relaterar till att revisorns ekonomiska intressen, såsom de uppkommer genom olika uppdrag utanför kärnverksamheten, inte är synbara för intressenterna. Om revisorn t.ex. bedriver sidoverk-

[96] Se dock F 24/96 rörande uppdrag som fullmäktig i ett försäkringsbolag.

samhet utan koppling till revisionsuppdrag är intressenternas möjlighet att bedöma om sidoverksamheten kan komma att skada revisorns oberoende i det enskilda revisionsuppdraget begränsat. Revisorns förhållande till dessa väsentliga intressen är med andra ord – på liknande sätt som relationen till klientbolagets ledning – inte *transparent*. Det är just den bristande insikten i väsentliga förhållanden utanför revisionsverksamheten som utgör det relevanta generella hotet mot oberoendet.

Denna kategori oberoendehot påminner om de individuella i det att oberoendehoten grundas på de ekonomiska incitament som revisorn kan ha att avvika från de yrkesetiska skyldigheter han har i sina granskningsuppdrag. Det som dock är särskilt för denna typ av hot är att de bygger på vad som generellt kan uppfattas som ett relevant hot mot tilltron till revisorskåren. Av betydelse är därmed kårens synbara möjligheter att genomföra det uppdrag som denna erhållit auktorisation respektive godkännande för.

5.5.6 Avslutande anmärkningar

Jag har i detta kapitel undersökt oberoendebegreppet samt uppställt en förklaringsmodell för oberoendefrågorna. Slutsatserna av undersökningen är att det syfte som oberoenderegleringen skall fylla – dvs. att säkra tilltron till revisorernas arbete såväl i det enskilda uppdraget som generellt – påverkas av de olika ekonomiska incitament som revisorn har vid utövandet av sin samlade verksamhet. För att revisionens funktion inte skall förfelas får de olika ekonomiska intressena inte bli så stora att revisorn kan komma att befaras prioritera andra intressen än att utföra sitt uppdrag utifrån de för uppdraget givna förutsättningarna. Man kan därför hävda att oberoendereglernas främsta funktion är att begränsa revisorns möjligheter att agera genom att endast låta honom tillgodose sina ekonomiska intressen inom vissa i revisorsregleringen satta ramar.

Utifrån dessa parametrar har jag identifierat olika typkategorier av oberoendehot. Vidare har jag redogjort för hur oberoendet hotas i dessa situationer. Därvid har jag skilt mellan de fall då revisorn har ett direkt ekonomiskt intresse av att avvika från sitt uppdrag, dvs. sådana fall när han själv får omedelbar ekonomisk nytta av sitt agerande, och de fall då revisorns ekonomiska intresse är indirekt, dvs. när hans agerande styrs av önskemålet att främja andras ekonomiska nytta, vilket i sin tur kan komma att gynna honom själv.

Det faktum att en situation föreligger i vilken revisorn har någon form av ekonomiskt intresse utöver det som följer av det enskilda uppdraget innebär dock inte med automatik att revisorns oberoende är hotat i sådan mån att hinder mot utförandet av revisionsuppdraget föreligger.

Avgörande torde i stället vara värnet om tilltron till revisorns kärnverksamhet.[97]

En omständighet som kan komma att påverka tilltron till revisorns oberoende är revisorns *relation till klienten*. När det gäller förhållandet till en revisionsklient är det huvudsakligen tre faktorer som kan komma att hota revisorns oberoende; revisorns eget intresse i det granskade bolaget, revisorns relation till bolagsledningen och revisorns förhållande till ägarkollektivet (bolagsstämman) och främst dess majoritet. Gemensamt för de två första typerna av oberoendehot är att de är kopplade till revisorns relation till granskningssubjekten. Vad är det då som gör dessa relationer så allvarliga i ett oberoendeperspektiv? Framför allt är det två faktorer som tillsammans påverkar revisorns oberoende i relationen mellan revisorn å ena sidan och revisionsklienten och dess ledning å andra. Den första hänger samman med den relation som revisorn får med bolaget och dess funktionärer. Denna relation skapar en *ekonomisk närhet* mellan revisorn och det aktuella granskningssubjektet. Den andra omständigheten av betydelse utgörs av det tillkommande faktumet att det heterogena kollektiv i vars intresse revisionen sker, inte har någon inblick i effekterna av de olika band som revisorn har till klienten och dess ledning. Bolaget är så att säga slutet i betydelsen att den information som bolaget har att lämna om sina inre förhållanden är begränsad. Det sagda innebär att intressenterna saknar möjlighet att genomlysa relationen mellan revisorn och revisionsklienten och dess ledning. Denna bristande *transparens* kan ge upphov till misstanken om att revisorn har ett starkare ekonomiskt incitament att liera sig med bolaget.

Även om det är bolagsledningen som i praktiken utser revisorn, så är också hans relation till *stämman* av betydelse. Det är stämman som har den formella kompetensen att välja revisor. Samtidigt utgör ägarna en del av det intressentkollektiv vars intressen revisorn skall tillvarata. Hotet mot oberoendet i denna relation baseras därför på synen att revisorn i sin verksamhet skall förhålla sig *neutral* i relationen till revisionens intressenter som de utpekats i de för uppdraget gällande normerna och uppdragsavtalet. Och eftersom revisorn i sitt uppdrag skall beakta även andra intressen än ägarnas finns i detta inbyggt en risk för intressekonflikter. Som en sådan kan nämnas utdelningsfrågan där revisorn skall ta ställning till om föreslagen vinstdisposition är försvarlig bl.a. i förhållande till borgenärsskyddet.[98]

Jag har i kapitel 4 konstaterat att endast vissa intressenter har en möjlighet att påverka revisorns arbete genom olika ekonomiska påtryck-

[97] Se 6 kap. nedan.
[98] Se 10 kap. 29 § ABL.

ningsmedel. Härigenom uppkommer en risk för att revisorn kommer att särskilt värna de intressen som kan komma att utsätta honom för ekonomisk risk. Kravet på neutralitet i agerandet mot det samlade intressentkollektivet innebär att revisorn inte får särbehandla en enskild intressent eller en grupp av intressenter. Detta betyder i sin tur att oberoendet kan komma att framstå som hotat i de fall revisorn har ett allt för nära ekonomiskt samröre med en intressent som har ett juridiskt relevant intresse i revisionsklienten och därmed i revisorns granskning.

Slutligen kan revisorns oberoende hotas av omständigheter utanför ett enskilt uppdrag. Det rör sig då om *generella hot* som t.ex. kan uppkomma genom att revisorn bedriver annan verksamhet än revisionsverksamhet. Signifikativt för dessa hot är att de inte kan botas genom att revisorn frånträder ett annat uppdrag. Den faktor som här är av betydelse är om sidoverksamheten har sådana beröringspunkter med revisionsverksamheten att den generellt hotar revisorns möjlighet att ägna sig åt de lagstadgade uppdragen.

Skillnaden mellan de individuella respektive generella oberoendehoten visar på att oberoenderegleringen har två huvudsakliga skyddsändamål. De individuella hoten innebär ett hot mot tilltron till den enskilde revisorns förmåga att genomföra ett visst granskningsuppdrag. Regleringen skall därför sikta mot att säkra kvaliteten i det enskilda uppdraget. Här är skyddssyftet värnet om intressenterna i detta uppdrag. Genom att det sannolikt finns motstående intressen inom klientens intressesfär, och därmed i revisionsuppdraget, kan en konflikt uppkomma mellan revisorns ansvar mot revisionsklienten samt dess företrädare och hans ansvar mot det samlade intressentkollektivet. Generellt får därför anses gälla att intressentskyddet har företräde så länge revisorn har haft anledning att utgå från att resultatet av hans arbete skall komma att kommuniceras med andra än klienten.

De *generella hoten* hotar i stället tilltron till själva revisorsprofessionen och revisorerna som kollektiv. Det generella skyddssyftet är därför inriktat på tilltron till auktorisationssystemet. I princip innebär detta att det finns förhållanden utanför de enskilda uppdragen som till sin natur är skadliga för revisorernas och revisionens funktion. Uppkomsten av oberoendehotande omständigheter måste därför förhindras för att revisionens funktion inte skall hotas. Detta måste alltså ske utan hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

En grundläggande förutsättning för säkrandet av revisionens funktion i förhållande till de generella oberoendehoten är att det finns en utsikt för intressenterna att kunna bedöma revisorns möjligheter att genomföra en kvalitativt godtagbar revision trots en nära relation till granskningssubjekten vid utövade av annan verksamhet än revisionsverksamhet. För

att intressenterna skall kunna känna tilltro till den verksamhet som revisorn bedriver måste det finnas en garanti för att revisorn inte agerar illojalt mot intressenterna. I enlighet härmed bör man förbjuda revisorn att vara inblandad i sådan verksamhet som har implikationer på revisorns kärnverksamhet och som intressenterna saknar möjlighet att granska effekterna av. Revisorns relationer och transaktioner måste således vara möjliga att *genomlysa* även i förhållande till de generellt oberoendehotande omständigheterna. Eftersom värnet om auktorisationssystemet ligger utanför de enskilda relationerna i det aktuella uppdraget måste det säkras genom någon form av sanktionsmekanism utanför den individuella. Denna uppgift tillkommer enligt RevL RN.

Det kan konstateras att hoten mot revisorns oberoende påverkas av faktorerna

- närheten mellan revisorn och klienten,
- bristande transparens,
- bristande neutralitet mellan de olika intressenterna samt
- väsentligheten
  a) i det enskilda uppdraget – i relation till klient och intressenter och
  b) i förhållande till tilltron till auktorisationssystemet.

DEL III

6 Om oberoenderegleringen

6.1 Inledning

6.1.1 Om avhandlingens tredje del

Avhandlingens andra del har ägnats bl.a. åt att fastställa de utgångspunkter på vilka oberoenderegleringen vilar samt åt att identifiera de faktorer som typiskt sett konstituerar ett oberoendehot. Härvid konstaterades att hotet mot oberoendet i huvudsak kan grundas på ett antal faktorer som knyter an till revisorns förhållande dels till olika specifika oberoendehotande faktorer, dels till generella oberoendehot kopplade till skyddet för revisorernas verksamhet.

En ytterligare slutsats i den första delen av undersökningen är att reglerna om revisorns oberoende bygger på utgångspunkten att revisorn har ett eget intresse i den verksamhet han bedriver och därmed indirekt i den granskade verksamheten.[1] Förklaringen till detta är att revisorn har ett incitament att maximera sitt välstånd. Antle har hävdat att revisorn maximerar sitt eget välstånd enklast genom att liera sig med revisionsklienten och speciellt med klientens funktionärer.[2] Oavsett av om Antles slutsats är riktig eller ej visar den på att det i vart fall finns en misstanke om att revisorn har ett incitament att agera lojalt med granskningssubjekten. Regleringen måste därför sträva mot att det inte skall uppkomma misstanke om förekomsten av omständigheter som kan rubba tilltron till revisorns lojalitet. Sådana omständigheter kan vara relaterade antingen till revisorns förhållande till en klient eller till revisorns verksamhet i övrigt.

Denna avhandlings tredje del kommer att fokusera på det regelverk som styr revisorns oberoende. Syftet är att dels ge en närmare beskrivning av reglernas struktur, dels att tillämpa resultaten från studiens två första delar genom att i detalj studera två specifika oberoendefrågor, nämligen

[1] Detta intresse behöver i och för sig inte vara av ekonomisk natur men för att vara relevant i ett oberoendeperspektiv torde främst det ekonomiska intresset vara av avgörande betydelse.

[2] Antle 1984, s. 18 och Moizer, s. 59.

revisorns bokförings- och redovisningsåtgärder respektive skatterådgivning till revisionsklient. Detta kommer att ske inom ramen för en undersökning av den kanske mest diskuterade delen av den svenska analysmodellen, nämligen det s.k. självgranskningshotet. Framställningen syftar i denna del till att fungera som en tillämpad studie av de slutsatser som dragits rörande oberoenderegleringens teoretiska funktion respektive dess faktiska struktur och konstruktion.

Att det finns olika modeller för hur man skall angripa frågor som rör regleringen av revisorers oberoende framgår med all önskvärd tydlighet av arbetet med RevL. I lagstiftningsarbetet har diskuterats olika angreppssätt i syfte att åstadkomma en kvalitativt godtagbar revision. När det gäller de mera teoretiska anslagen har t.ex. Hatherly i sin forskning utgått från två modeller för säkrandet av revisionens kvalitet. Den ena är formaliserad och baseras på de krav som reglerna ställer på revisionen och inte på det faktiska behovet av oberoende revision. Den andra modellen bygger i stället på en dialog där revisorn utifrån sin yrkeskompetens bygger upp en analysmodell som motsvarar det faktiska granskningsbehovet.[3] Problemet är dock att den senare modellen förutsätter kommunikation mellan revisorn och den part som kan påverka revisorns uppdrag. En sådan kommunikationsmöjlighet tillkommer, i vart fall i större bolag, normalt i huvudsak bolagsledningen.[4] Härigenom kommer bolagsledningen att få en kontroll över revisionen. Eftersom intressenterna saknar denna kontroll måste reglerna balansera ojämnvikten.[5] Som exempel på ett sätt att reglera denna situation kan nämnas EG:s oberoenderegler, vilka kommer att behandlas nedan.[6]

[3] Jfr här Ahlbäcks slutsats om att de offentliga revisorerna synes få bättre genomslag i sin revision i de fall den granskande myndigheten alternativt huvudmannen får inflytande över granskningsprocessen, Ahlbäck s. 265 f.

[4] Hatherly, s. 56.

[5] Se dock SEC:s och Kommissionens uttalanden om de befogade förväntningar som en normalt kunnig intressent kan ställa på revisionen och revisorn. Skillnaden mellan vad som där sägs och Hatherlys modell nr två är att vare sig SEC eller Kommissionen torde sträva efter en i sådan mån individualiserad bedömning att granskningsföremålet får ett inflytande över granskningsprocessen. I stället torde såväl SEC som Kommissionen endast ha avsett att uppställa en subjektiv standard för bedömningen av oberoendet i sig utifrån de rimliga förväntningar som kompetenta intressenter kan förväntas ha.

[6] Se 6.2.2 nedan.

6.1.2 Undersökningsföremålet för detta kapitel

Syftet med innevarande kapitel är att undersöka och närmare beskriva den svenska oberoenderegleringen. Detta innebär för det första att studien kommer att inriktas på en undersökning av regelverkets struktur och konstruktion. Eftersom den nu gällande RevL är relativt ny kommer särskild tonvikt att läggas på en undersökning av de tolkningsfrågor som kan uppkomma vid lagens tillämpning. Som en sådan kan nämnas frågan om vilken betydelse den praxis som utvecklades under 1995 års RevL har för tolkningen av RevL.

Det främsta skälet för den i detta kapitel genomförda undersökningen är att förståelsen för dessa allmänna utgångspunkter är av betydelse för en diskussion rörande tillämpningen av de specifika oberoendereglerna. Men undersökningen fyller också den funktionen att de svenska oberoendereglerna sätts i relation till den internationella miljö som de svenska revisorerna i allt högre grad verkar i.

Studien kommer att genomföras på så sätt att jag inledningsvis ger en internationell och utländsk utblick där jag särskilt undersöker vilka olika regleringstekniker som använts och hur dessa påverkat regelutformningen. Därefter kommer jag att närmare undersöka den svenska oberoenderegleringen. Härvid skall särskilt utrymme ägnas åt en den s.k. analysmodellen.

6.2 Internationell utblick

6.2.1 Inledning

I denna del av avhandlingen avser jag att ge en översiktlig beskrivning av utgångspunkterna för regleringen rörande revisorns oberoende i vissa internationella och utländska rättsordningar. Föremål för studien är EG:s oberoenderekommendation, FEE:s och IFAC:s regelverk samt reglerna i Danmark, Norge samt USA. Skälen bakom urvalet har utvecklats i avsnitt 1.3.3. Framställningen rörande internationell och utländsk rätt syftar naturligtvis inte till att ge en heltäckande bild av respektive regelverk utan avser endast att fungera som en bakgrund till den svenska studien. Slutsatserna i detta avsnitt kommer att presenteras dels avslutningsvis i avsnittet, dels i samband med behandlingen av delfrågorna i kommande avsnitt.

6.2.2 EG:s rekommendation om revisors oberoende

Som konstaterades i denna avhandlings andra del är det centrala för revisionens funktion värnet om revisorns attesterade funktion, dvs. skyddet för tilltron till revisionens funktion och härigenom tilltron till de verksam-

heter som står under revisorns granskning samt till värdepappersmarknaden. Detta präglar också de allmänna utgångspunkterna i EG:s oberoenderekommendation. Just värnet om den attesterade funktionen är ett av de uttalade skyddsföremålen. Av preambelns första punkt följer nämligen att:

> "The independence of statutory auditors is fundamental to the public confidence in the reliability of statutory auditors' reports. It adds credibility to published financial information and value to investors, creditors, employees and other stakeholders in EU companies. This is particularly the case in companies which are public interest entities (e.g., listed companies, credit institutions, insurance companies, UCITS and investment firms)."

Utgångspunkten för rekommendationen är Kommissionens ställningstagande för ett normsystem baserat på "principer" i stället för en förbudsreglering. Som skäl för detta anförs att det tillskapar ett mer flexibelt system som ger utrymme för att ta hänsyn till förändringar i affärsvärlden och inom revisionsbranschen. Ett annat skäl för avståndstagandet från en förbudsbaserad reglering är att revisorerna tvingas att motivera sina ställningstaganden inom ramen för regelsystemet.[7]

Det närmare syftet med rekommendationen är att tillhandahålla en ram för bedömningen av oberoendefrågor. Rekommendationen är uppbyggd på följande sätt. Först ges en ram genom en redogörelse för de övergripande oberoendefrågorna inklusive frågan om vilka personer som skall omfattas av oberoendereglerna (avsnitt A). Därefter undersöks vissa specifika omständigheter som kan konstituera ett hot mot oberoendet samt de motåtgärder som revisorn kan vidta (avsnitt B).[8] Rekommendationens två delar kompletteras med en bilaga som innehåller kommentarer till rekommendationen.

I rekommendationens portalbestämmelse fastslås som utgångspunkt att en revisor måste vara oberoende från revisionsklienten vid utförande av *lagstadgad revision*.[9] Rekommendationen berör således enligt sin ordalydelse endast delar av det som vi i Sverige definierar som revisionsverksamhet.[10]

Rekommendationens utgångspunkt är att revisorn inte bör utföra lagstadgad revision om han har finansiella förbindelser eller affärsförbindel-

[7] Punkten 11 i rekommendationens preambel.

[8] Punkten 17 i rekommendationens preambel.

[9] Se rekommendationens littera A samt rekommendationens ordlista. Begreppet lagstadgad revision har en vidare innebörd än vad som följer av ordalydelsen. Med lagstadgad revision avses enligt ordlistan inte bara granskning av årsredovisning och förvaltning utan även andra granskningsåtgärder som revisorn utför på grund av legala krav uppställda på klientbolaget. Som exempel nämns granskning av delårsrapporter. I ett svenskt perspektiv skulle man kunna tänka sig att bestämmelsen omfattar t.ex. granskning av prospekt.

[10] Se avsnitt 4.4 ovan.

ser med revisionsklient, står i anställningsförhållande till denne eller om andra förbindelser mellan revisorn och hans kund föreligger som en rimligt insatt tredje part skulle anse äventyrar revisorns oberoende.[11]

Ansvaret för att kravet på oberoende efterlevs i det enskilda fallet åvilar den valde revisorn.[12] Detta ansvar omfattar en kontroll över samtliga personer som kan komma påverka revisionsuppdragets utgång. Kontrollskyldigheten inbegriper såväl personer inom det revisionsbolag i vilket revisorn verkar, den eventuella revisionsgrupp i vilken revisionsbolaget ingår som sådana personer som på annat sätt kan påverka revisionsprocessen. Men även det revisionsbolag vid vilken revisorn är verksam har ett ansvar. Bolaget skall tillse att det har ett fungerande system för att säkra att samtliga personer som är verksamma i bolaget efterlever oberoendereglerna. Ansvaret kan komma att utvidgas för det fall revisionsbolaget ingår i en revisionsgrupp. Revisionsbolagets ansvar omfattar också en skyldighet att tillse att det inom bolaget finns ett skyddssystem som en integrerad del av ledningsfunktionen.

Ett medel för säkrandet av oberoendet utgörs av kraven på dokumentation rörande ställningstaganden och åtgärder i fall av risk för hot mot oberoendet. Den dokumentation som upprättas bör innehålla skälen för dragna slutsatser. Om betydande hot noteras, bör dokumentationen innehålla en sammanfattning av de åtgärder som har vidtagits eller kommer att vidtas för att undvika eller undanröja oberoendehotet, eller åtminstone minska det till en lämplig nivå.[13] I dokumentationskravet ingår också en skyldighet att dokumentera det oberoendeskyddande system som ett revisionsbolag inrättat, på ett sådant sätt att systemet kan prövas inom ramen för kvalitetsgranskningen.[14]

Faktorer som revisorn vid oberoendebedömningen anses ha att beakta är vilka andra personer som kan påverka revisionen, förekomsten av omständigheter som utgör hot mot oberoendet samt vilka skyddsåtgärder som kan komma att motverka ett eventuellt konstaterat hot mot oberoendet. Bedömningen skall ske utifrån de förväntningar som en normalt initierad tredje man har på revisionen. Med den grundläggande synen på de krav som ställs på revisorn utgår rekommendationen från att vad som skall bedömas är om oberoendehotande omständigheter föreligger, dels i förhållande till revisorn själv, dels i relation till sådana personer som kan påverka utfallet av revisorns arbete.

[11] Rekommendationens inledning till avsnitt A.
[12] Med detta avses såväl fysiska som juridiska personer, se rekommendationens ordlista.
[13] Rekommendationen A 4.3.2 (3).
[14] Rekommendationen A 4.3.2 (1)–(2).

Kretsen personer som har ett dylikt inflytande avgränsas till sådana personer som är direkt inblandade i utförandet av revisionen (uppdragsteamet), personer som ingår i beslutskedjan inom enheten för lagstadgad revision i revisionsbolaget eller revisionsgruppen och slutligen övriga personer i revisionsbolaget eller revisionsgruppen som pga. andra omständigheter kan komma att påverka revisionen. Med uppdragsteamet skall förstås alla personer som är inblandade i genomförandet av revisionsuppdraget. Detta inkluderar såväl de som utför själva revisionen som andra experter. Slutligen omfattas även sådana personer som övervakar genomförandet av revisionen.[15]

I rekommendationen fastslås också att personer utanför den direkta relationen mellan en revisor och hans klient kan komma att utgöra ett hot mot revisorns oberoende vid utförande av lagstadgad revision. Vid bedömningen av vilka personer som kan komma att beröras av den oberoendeprövning som skall göras måste hänsyn tas till omständigheterna i det enskilda fallet. Faktorer som kan påverka bedömningen är revisionsbolagets storlek, eventuellt deltagande i en revisionsgrupp, kundkretsens sammansättning samt typen av relation mellan revisorn och revisionsklienten utöver revisionsuppdraget.

Utifrån dessa allmänna överväganden fastslås i rekommendationen att frågan om oberoendet är hotat eller inte skall bedömas i det enskilda uppdraget. En ytterligare viktig utgångspunkt för rekommendationens tillämpning är att det med rekommendationens systematik inte finns några typer av relationer som generellt utgör ett hot mot revisorns oberoende. En konsekvens av detta är, att utgångspunkten är att revisorns relationer med revisionsklient inte per presumtion utgör ett hot mot oberoendet. Det är först när hotet blir kvalificerat som det måste hanteras av revisorn.[16]

Kommissionen har inte uttömmande räknat upp vilka särskilda omständigheter som kan hota oberoendet. Däremot fastslås i rekommendationen att en revisors oberoende kan hotas bl.a. genom omständigheter som egenintresse, självgranskning, partsställning, förtrolighet eller tillit och hotelser. Bedömningen är i viss mån tillbakablickande eftersom hänsyn skall tas inte bara till sådana oberoendehotande omständigheter som uppkommit under tiden för revisionsuppdraget, utan även till sådana som uppkommit tidigare.[17]

Rekommendationen bygger på en distinktion mellan omständigheter som hotar revisorns oberoende i sådan mån att han inte får behålla uppdraget, respektive sådana som är av sådan art att det är möjligt att vidta

[15] Rekommendationen A 2 (3) (a)–(c). Jfr definitionerna i rekommendationens bilaga.
[16] Rekommendationens bilaga avsnitt 3.
[17] Rekommendationen A 3 (1) samt bilaga avsnitt 3.

motåtgärder. Karaktäristiskt för de omständigheter som inte kan balanseras genom motåtgärder är att de normalt är av sådant slag att revisorn får inflytande över besluts- eller övervakningsprocessen i bolaget.[18] Avgörande är således inte relationen som sådan utan den *effekt* som relationen för med sig i ett oberoendeperspektiv. Typfallet utgörs av att revisorn fyller funktionen som bolagsfunktionär antingen i ett klientbolag eller i ett annat bolag som i sin tur kan komma att påverka eller påverkas av revisionsklienten.[19] Som omständigheter som presumeras ha sådana effekter anges i rekommendationen också direkta ekonomiska intressen i klientbolaget, såsom t.ex. innehav av aktier i revisionsklient, samt indirekta ekonomiska intressen (exempelvis ägande av aktier i ett bolag som i sin tur har ett bestämmande inflytande i revisionsklient).

Principen om att oberoendet är absolut hotat om revisorn får del i besluts- eller övervakningsprocessen i en revisionsklient är också styrande för frågan om vilka andra tjänster än revision som en revisor får tillhandahålla till en revisionsklient. Det finns inget generellt förbud mot att revisorn tillhandahåller rådgivningstjänster åt klienten. Gränsen går vid att revisorn inte får ta del i beslutsprocessen i en revisionsklient. Således får han lämna råd så länge det står klart att klienten kommer att bedöma råden innan beslut tas.[20]

I rekommendationen har införts strängare regler för bolag som är av allmänt intresse. Bolag kan komma att kvalificeras som bolag av allmänt intresse pga. sin verksamhet, storlek eller antalet anställda eller pga. att de har ett stort antal aktieägare.[21] Exempel på sådana företag är kreditinstitut, försäkringsbolag, investmentbolag, fondföretag, pensionsförvaltare och noterade företag.

En jämförelse mellan rekommendationen och de allmänna utgångspunkterna för revisionens och oberoendekravets funktion visar på att rekommendationen, trots det uttalade syftet att värna om den attesterade

[18] Se t.ex. rekommendationen bilaga B 7.1.

[19] Undantag har gjorts för det fall nationell rätt kräver att revisorn skall ha vissa övervakande funktioner i speciella sorters företag, rekommendationen bilaga B 4.

[20] Rekommendationen bilaga B 7.1.

[21] Se rekommendationens ordlista. I den svenska texten används, som här återgetts, uttrycket "ett stort antal aktieägare". I den franska versionen används uttrycket "un large éventail d'actionnaires", medan man i den engelska versionen använder uttrycket "a wide range of stakeholders", i den danska "et stort antal interessenter" och i den tyska "großen Kreis von Interessengruppen". Det framstår således som oklart om kvalifikationen är avsedd att göras utifrån ägarkretsens eller utifrån den samlade intressentkretsens omfång. Enligt uppgift är det arbetsspråk som rekommendationen utarbetats på engelska, vilket talar för att vad som avsetts är det vidare begreppet.

funktionen som revisorerna har att fylla, inte verkar vara avsedd att reglera generella hot mot oberoendet. I centrum står i stället de oberoendehot som emanerar ur revisorns relation till den enskilde revisionsklienten.

6.2.3 Internationella normer på branschnivå

6.2.3.1 FEE – Oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision

I juli 1998 avgav FEE en rekommendation rörande regleringen av revisorers oberoende.[22] Dokumentet är en bearbetning av FEE:s tidigare policydokument "Audit Independence and Objectivity" från 1995, av FEE:s studie "The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the EU" från januari 1996 och av FEE:s yttrande över Kommissionens grönbok med samma namn från oktober 1996.

Syftet med rekommendationen är att stärka tilltron till den av revisorer bedrivna kärnverksamheten och att samtidigt befrämja revisionsbyråernas fria rörlighet och underlätta för revisionsbolagen. Rekommendationen tar därför sikte på uppdrag som är att karaktärisera som "statutory audit".[23] Ett ytterligare syfte är värnet om revisionsklienternas verksamhet. FEE menar nämligen att revisionen bör ses tillsammans med det totala systemet för företagsstyrning.[24] Målsättningen verkar ha varit att genom arbetet kunna likrikta den nationella regleringen. Dokumentet är vidare avsett att utgöra ett led i den pågående liberaliseringen inom EG.[25] FEE:s regelverk utgör en minimireglering och det är tänkt att man på nationell basis skall kunna fastställa ytterligare krav.

Rekommendationen bygger på att ett antal typfall av situationer i vilka ett hot mot oberoendet kan uppkomma. FEE identifierar fem olika hot mot oberoendet; egenintressehot, självgranskningshot, partsställningshot, vänskaps/förtroendehot samt skrämselhot.[26] I likhet med EG:s oberoenderekommendation baseras FEE:s rekommendation på att oberoendebedömningen skall göras utifrån den *effekt* som uppdragstypen får generellt eller i det enskilda fallet. Vissa av de oberoendehotande omständigheterna är sådana att en revisor genom att vidta motåtgärder kan säkra sitt oberoende i sådan mån att hotet balanseras, medan detta inte är möjligt då det är fråga är om allvarligare hot.

[22] Statutory Audit Independence and Objectivity – Common Core of Principles for Guidance of the European Profession – Initial Recommendation, citeras FEE 1998.
[23] Begreppet är inte definierat i rekommendationen.
[24] FEE 1998, s. 17.
[25] FEE 1998, s. 6.
[26] FEE 1998, s. 9

Reglerna i rekommendationen är i första hand inriktade på den valde revisorn vare sig denne är en enskild revisor eller ett revisionsbolag. Reglerna kräver dessutom att samtliga övriga hot mot oberoendet skall beaktas. Härigenom utvidgas oberoendereglerna även till närstående, delägare i revisionsbyrån, personer som har nära relationer till revisorn av något annat skäl – t.ex. pga. tidigare eller nuvarande samarbete, åtagande eller skuldförhållande – samt intresseföretag till revisionsklienten.[27]

På grundval av dessa premisser identifierar FEE vissa vanliga situationer i vilka hot mot oberoende föreligger eller kan uppfattas föreligga. En första sådan situation föreligger om revisorn har personliga eller affärsmässiga band till en revisionsklient. Med affärsmässiga kontakter avses ett kommersiellt och/eller ekonomiskt gemensamt intresse mellan revisorn och revisionsklienten, som t.ex. deltagande i gemensamma projekt eller gemensamma investeringar. Sådana förbindelser är förbjudna. Inom denna kategori av hot faller också det fallet att revisorn tar emot varor och tjänster från klienten på förmånliga villkor (dvs. billigare än vad marknaden skulle begära för sådana varor och tjänster). Ytterligare en omständighet som skapar ett oberoendehot som inte kan balanseras utgörs av revisorns finansiella relation till en klient, t.ex. om revisorn äger aktier i revisionsklienten. Inte heller detta hot mot oberoendet kan balanseras.[28]

Ett ytterligare hot mot oberoendet som identifieras av FEE utgörs av revisorns band till en revisionsklient genom anställningsförhållanden eller liknande. Rekommendationen avser att träffa både det fall då en revisor vid en revisionsfirma går över till en revisionsklient och då en anställd hos en revisionsklient går över till revisionsfirman. Rekommendationen innehåller också ett förbud för revisorn att inneha förtroendeuppdrag hos en revisionsklient.[29]

Eftersom det centrala hotet mot oberoendet enligt rekommendationen utgörs av revisorns band till en revisionsklient är frågan om revisorns tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster till revisionsklient av grundläggande betydelse. FEE gör det principiella ställningstagandet att en revisor som huvudregel skall kunna utföra konsulttjänster åt en revisionsklient inom de ramar som sätts av nationell rätt, förutsatt att dessa tjänster inte skadar revisorns objektivitet genom att t.ex. försätta honom i en situation där han utför företagsledande uppgifter. Enligt FEE drar såväl klienten som intressenterna nytta av detta eftersom det ökar

[27] FEE 1998, s. 7.
[28] Undantag görs för s.k. yttre omständigheter, dvs. fall där revisorn får ett finansiellt intresse utan egen aktiv åtgärd t.ex. genom arv, FEE 1998, s. 12.
[29] FEE 1998, s. 13 f.

revisorns förståelse för klientens affärsförhållanden och kan medföra en bättre revision. För att överhuvudtaget kunna värna om tilltron till revisorns verksamhet får denne dock inte fatta några beslut på revisionsklientens eller dess företagsledningens vägnar. Detta gäller såväl i revisionsuppdraget som vid utförandet av andra uppdrag för revisionsklienten. Revisorn får inte inneha någon företagsledande roll i revisionsklienten eller inta någon företagsledande ställning där. Det verkar vara en viktig del av oberoendet att göra klart för revisionsklienten att det är denne som bär det fulla ansvaret för beslut och redovisning.[30]

Hoten mot revisorns oberoende vid utförandet av rådgivningstjänster åt en revisionsklient är flera. Ett sådant är *självgranskningshotet*. Detta kan föreligga om revisorn lämnar rådgivning till en revisionsklient och rådgivningen faller under den efterkommande granskningen.

Tjänster utöver revision anses också kunna föranleda *partsställningshot* om det uppstår en situation där revisorn blir partisk i en fråga som har inverkan på bokslutet. Slutligen kan vissa tjänster, som nämnts ovan, försätta revisorn i en ställning där han fattar, eller det framstår som om han fattar, beslut på företagsledningens vägnar. Revisorn måste vara särskilt uppmärksam på att han inte överträder denna gräns, även i de fall då företagsledningen formellt fattar beslutet, om han vet att företagsledningen i praktiken kommer att följa hans råd utan vidare prövning. I sådana fall måste säkerhetsåtgärder vidtas.[31]

Är hotet av allvarligare art kan revisorn inte göra annat än att avsäga sig uppdraget. I de fall det är möjligt att vidta motåtgärder identifierar FEE som sådana dels interna insatser inom revisionsbyrån, dels externa åtgärder inom klientföretaget och dels ianspråktagande av hjälp från normgivare eller annan revisor. Som exempel på åtgärder inom revisionsbyrån nämns möjligheten att begränsa tillgången till information hos de olika avdelningarna inom byrån, att tillskapa ett internt kontrollsystem eller att uppdra åt en delägare som inte deltagit i revisionen att gå igenom uppdraget eller ge råd på annat sätt. Som exempel på externa åtgärder nämns dels åtgärder inom den enskilde revisionsklienten, dels sådana vidtagna genom extern kommunikation. Revisorn kan stärka sitt oberoende bl.a. genom att utnyttja klientföretagets interna system för urval vid upphandling av icke-revisionstjänster, genom offentliggörande av information till revisionsklients kontrollorgan samt genom att rådgöra med sitt professionella tillsynsorgan eller med en annan revisor.[32]

[30] FEE 1998, s. 15 f.
[31] FEE 1998, s. 15 f.
[32] FEE 1998, s. 9 f. och 16 f.

Trots att FEE konstaterar att det är svårt att närmare lista de situationer i vilka oberoendet är hotat, eftersom detta kan leda till ett oflexibelt system, så nämner FEE några speciella fall som kräver särskild uppmärksamhet pga. sin känsliga natur med avseende på det synbara oberoendet. Det rör sig om upprättande av redovisningshandlingar, värdering av tillgångar eller skulder i bokslut, företrädande av klient i en rättstvist samt rekrytering av högre ledande befattningshavare.

6.2.3.2 IFAC – Code of Ethics for Professional Accountants

IFAC har i november 2001 antagit ett nytt 8 kap. i "Code of Ethics for Professional Accountants" (nedan Koden). Ändringarna föregicks av två remissomgångar, den ena i juni 2000 och den andra i april 2001. De föreslagna reglerna är minimiregler. Det förefaller alltså stå IFAC:s medlemmar fritt att ställa högre krav på oberoendet än de som följer av koden.[33]

IFAC har när det gäller begreppet oberoende utgått från distinktionen mellan "independence in mind" och "independence in appearance".

> Med "independence in mind" avses "... (t)he state of mind that permits the provision of an opinion without being affected by influences that compromise professional judgment, allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional scepticism."
>
> Begreppet "independence in appearance" är i stället avsett att innefatta "... (t)he avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant information, including safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's, integrity, objectivity or professional scepticism had been compromised."[34]

IFAC:s utgångspunkt är att begreppet oberoende inte är en absolut storhet. Oberoendet skall i stället ses som säkrat i de fall en revisors förhållande till oberoendehotande faktorer motsvaras av de förväntningar som uppställs av en upplyst normalt aktsamt intressent med kännedom om samtliga relevanta faktorer, inklusive kännedom om vilka skyddsåtgärder som vidtagits. En betydelsefull del av systemet blir därmed kravet på att revisorn skall dokumentera sina bedömningar av hotet mot oberoendet och de åtgärder han vidtar efter att ha konstaterat ett sådant hot.[35]

En ytterligare omständighet som präglar regleringen är distinktionen mellan onoterade respektive noterade revisionsklienter. Reglerna rörande

[33] Koden, p. 8.24. Hänvisningarna till Koden avser där använd styckesnumrering.
[34] Koden, p. 8.8.
[35] Koden, p. 8.9, 8.22 och 8.35.

de noterade bolagen skall även tillämpas på sådana revisionsklienter vars verksamhet är av väsentligt allmänt intresse. Som exempel på bolag av allmänt intresse nämns finansiella institutioner, försäkringsbolag och pensionsfonder.[36] Genom denna distinktion ges medlemsorganisationerna en möjlighet att införa olika krav på revisorn i samband med revision i onoterade respektive noterade bolag samt bolag av allmänt intresse. Väljer man att på branschnivå endast tillämpa en uppsättning regler för samtliga granskningsuppdrag skall dock reglerna för noterade bolag väljas.[37]

Kodens 8 kap. är tänkt att tillämpas på samtliga attesterande uppdrag som revisorer eller revisionsfirmor utför.[38] Däremot är det inte tänkt att kravet på oberoende skall ges samma innehåll i samtliga uppdrag som revisorn eller revisionsbolaget ägnar sig åt. En av de allmänna utgångspunkterna för IFAC:s reglering är i stället att man i Kodens åttonde kapitel fastslår att olika krav skall ställas på revisorn beroende på om det uppdrag i vilket oberoendet skall prövas är att se som ett revisionsuppdrag eller ett annat granskningsuppdrag.

Hotet mot oberoendet kan, i vart fall vid revisionsuppdrag, uppkomma på tre nivåer; inom den persongrupp som är inblandad i det enskilda granskningsuppdraget (nedan används begreppet granskningsteamet[39]), inom revisionsfirman samt inom annan firma i samma revisionsgrupp.[40] Ansvaret för att värna om oberoendet samt att agera för det fall oberoendet är eller framstår som hotat åvilar dels revisionsfirman, dels medlemmarna i granskningsteamet.[41] En konsekvens av reglerna verkar vara att kretsen personer som omfattas av "smittan" ökar med den samhälleliga relevansen.

Strukturen i Kodens 8 kap. bygger på att det typiskt sett finns tre svårighetsgrader på hoten mot oberoendet. Den svåraste är av sådan karaktär att revisorn eller revisionsbolaget inte får åta sig, alternativt

[36] Koden, p. 8.23.
[37] Koden, p. 8.25.
[38] Angående definitionen på attesterande uppdrag se Koden, p. 8.3.
[39] I Koden används begreppet "assurance team", se definitionerna till Koden. Assurance är ett begrepp som också omfattar sådana granskningsuppdrag som inte är att se som revision i strikt bemärkelse men som väl faller under begreppet revisionsverksamhet. Jag har därför valt att använda begreppet granskningsteam.
[40] Med IFAC:s terminologi rör det sig om Network Firm. Som sådan identifieras en firma som "... under common control, ownership or management with the firm or any entity that a reasonable and informed third party having knowledge of all relevant information would reasonably conclude as being part of the firm nationally or internationally. Se Kodens definitioner.
[41] Koden, p. 8.34

måste avsäga sig, uppdraget. Revisorn eller bolaget har härvid valet att avsäga sig antingen granskning- eller konsultuppdraget. Den näst svåraste kategorin hot är oberoendehot som tvingar revisorn eller revisionsbolaget att vidta motåtgärder som skall balansera hotet till en acceptabel nivå. Den tredje kategorin utgörs av hot som pga. sin ringa betydelse inte utgör den typ av hot som gör det påkallat med åtgärder av någon form.

Är oberoendehotet av den kategori som kan botas med hjälp av motåtgärder identifierar IFAC som sådana åtgärder reglering (som det får förstås på offentlig nivå eller i form av offentligt sanktionerad självreglering), åtgärder som skall vidtas på branschnivå samt åtgärder inom revisionsbolaget. Därutöver anger IFAC en motåtgärd i form av att revisorn förmår en revisionsklient att vidta åtgärder inom bolaget som skall balansera hotet mot revisorns oberoende. Som exempel på sådana åtgärder nämner IFAC säkrandet av att klienten har kompetent personal i bolagsledande ställning samt tillförsäkrandet av att det finns procedurer inom klienten som säkrar åtagandet att presentera ett rättvisande bokslut. Inom revisionsbyrån är motåtgärderna kopplade dels till procedurer och riktlinjer kring oberoendefrågor, dels till "materiella" insatser som kan vidtas i syfte att balansera oberoendehot.[42]

Trots att det alltså finns oberoendehotande omständigheter som diskvalificerar en revisor eller ett revisionsbolag från att kunna åta sig ett revisionsuppdrag framstår det som om IFAC har anlagt den principiella synen på oberoenderegleringen, att det inte torde finns omständigheter som i sig *generellt* diskvalificerar en revisor eller en revisionsbyrå från rätten att åta sig ett revisionsuppdrag. Med detta menar jag att det torde vara möjligt att utifrån Kodens åttonde kapitel dra slutsatsen att det inte finns verksamheter som generellt hotar oberoendet så länge dessa verksamheter i sig inte utgör överträdelse av annan lag, t.ex. strafflag.[43] Inte heller verkar regleringen bygga på tanken att det finns verksamheter som i sig är direkt oförenliga med de attesterande uppdragen. Bedömningen skall i stället ske individuellt med hänsyn till de faktorer som inverkar störande

[42] Koden, p. 8.36, 8.38 och 8.41.

[43] Detta gäller inom de ramar som sätts av att de yrkesetiska reglerna kräver att revisorn skall uppträda på ett yrkesetiskt godtagbart sätt. Av 16 p. i introduktionen till Koden följer att "... (a) professional accountant should act in a manner consistent with the good reputation of the profession and refrain from any conduct which might bring discredit to the profession." Materiellt manifesteras detta i Kodens 11 kap. Av 11.1 följer att "[a] professional accountant in public practice should not concurrently engage in any business, occupation or activity which impairs or might impair integrity, objectivity or independence, or the good reputation of the profession and therefore would be incompatible with the rendering of professional services."

på det enskilda revisionsuppdraget.[44] Som huvudsakliga skäl för denna syn har IFAC anfört att så länge ett uppdrag är förenligt med en revisors eller ett revisionsbolags kompetens så tillförs granskningsteamet ytterligare kunskaper om revisionsklientens verksamhet. Härigenom anses kvaliteten i revisionsinsatsen höjas.[45]

Däremot har IFAC identifierat vad som skulle kunna kallas generella hot mot oberoendet relaterade till strukturen inom klienten, revisionsbyrån eller revisionsgruppen. IFAC verkar således besvara frågan om det finns generella oberoendehot, inte utifrån verksamhetens typ i relation till revisionsuppdraget, utan utifrån en bedömning av om en viss verksamhet hotar oberoendet i granskningsuppdraget genom att den bedrivs på en viss nivå inom byråns organisation. Strukturellt innebär detta att förekomsten av oberoendehotande faktorer med Kodens systematik kan uppkomma antingen inom en revisionsgrupp, på byrånivå eller genom oberoendehot relaterade till omständigheter hos en enskild som är verksam inom revisionsbolaget. Således kan även motåtgärder vidtas på dessa tre nivåer inom revisionsgruppen. IFAC har härvid knutit oberoendehotet inte till alla anställda utan till dem som ingår i den persongrupp som är inblandad i det enskilda granskningsuppdraget, dvs. de personer som har inflytande över granskningsprocessen. IFAC har dock gett begreppet granskningsteam en vidare innebörd än den som följer av ordalydelsen genom att låta begreppet omfatta inte bara dem som de facto vidtar åtgärder i det enskilda uppdraget utan även sådana personer som på annat sätt får eller kan komma att få inflytande över revisionsprocessen, samt till dessa anställda närstående personer. Som personer med inflytande över revisionsprocessen nämns bl.a. personer i chefsställning, personer som biträder granskningsteamet med enstaka råd samt personer som skall utföra kvalitetssäkring.[46]

Som generell regel kan sägas att för det fall oberoendehotet uppträder på byrånivå krävs, för att byrån skall kunna behålla ett granskningsuppdrag, att hotet är av mindre betydelse. Detta är ett utfall av att det finns ett överordnat byråintresse som i sin tur smittar av sig på all den verksamhet som bedrivs i byrån. Är hotet inte av mindre betydelse måste byrån som huvudregel avsäga sig uppdraget. Uppstår hotet i stället på personnivå kan byrån vanligtvis entlediga den involverade personen från deltagande i den krets som är involverad i revisionsarbetet, dvs. granskningsteamet.

[44] Se t.ex. Koden, p. 8.159.
[45] Koden, p. 8.155.
[46] Kodens definitioner.

Bland annat på grundval av de här nämnda övervägandena har IFAC byggt en trestegsmodell för oberoenderegleringen. Modellen baseras på sambandet mellan hoten mot oberoendet, acceptabla (tillräckliga) motåtgärder samt värnet om revisionens intressenter. IFAC har delat upp oberoendehoten i fem huvudgrupper. Det rör sig om hot mot oberoendet pga.:
- egenintresse,
- självgranskning,
- företrädarskap,
- förtrolighet samt
- hot och liknande försök att påverka revisorn.[47]

En viktig slutsats som kan dras av oberoendereglernas utformning är att det finns ett samband mellan oberoendehotets relevans och den hierarkiska nivå på vilket det uppkommer i revisionsbolaget, samt för det första möjligheterna att överhuvudtaget behålla uppdraget och för det andra bedömningen av vilka motåtgärder som kan vidtas. Ju närmare hotet står revisorn och revisionsbolaget självt desto färre möjliga åtgärder finns att tillgå.[48]

6.2.4 Utländsk rätt

6.2.4.1 Danmark

I Danmark uppställs kraven på revisors yrkesetiska beteende i den nya lagen om statsautoriserede og registrerede revisorer (LBR).[49] Lagen ersätter de tidigare lagarna lov om statsautoriserede revisorer och lov om registrerede revisorer.[50]

Det finns två uttalade syften med den nya lagen i förhållande till de upphävda lagarna. Det första är att stärka revisorernas oberoende och det andra är att förbättra revisorernas konkurrenssituation.[51] Den lagtekniska metod man valt för att förbättra revisorernas konkurrenssituation är att avskaffa kraven på revisorernas oberoende i verksamhet som inte är att se som kärnverksamhet (dvs. revisionsverksamhet). De upphävda

[47] Koden, p. 8.28.
[48] Se t.ex. Koden, p. 8.111 ff.
[49] Lov 302 av den 30 april 2003. Lagen trädde ikraft den 1 september 2003. Lagen benämns LBR som är en förkortning för "lov om beskikkede revisorer", se Runge Johansen m.fl., s. 495.
[50] Lovbekendtgørelse nr 501 av den 30 juni 1998 respektive 502 av den 30 juni 1998.
[51] Forslag L 144 til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer av den 29 januari 2003 (här citerat L 144 2002/03), s. 14.

lagarna byggde nämligen på ett system med två kategorier av krav på oberoende. De innehöll för det första bestämmelser som syftade till att upprätthålla revisorns oberoende i individuella fall (det s.k. *konkreta oberoendet*). Med detta avses regler som skall förhindra att en revisor kommer att handskas med vissa konkreta uppgifter, t.ex. utföra revision i släktings bolag (jävsregler). Regleringen var för det andra inriktad på värnet om revisorns *generella oberoende*. Det rörde sig om regler som skulle förhindra att revisor knöts till intressen som kunde hota hans oberoende. Som exempel kan nämnas reglerna om oförenlig verksamhet.[52]

Genom den nya lagen har man, genom att upphäva kraven på generellt oberoende, avsett att möjliggöra för revisorer att tillhandahålla ett brett spektrum av rådgivning. Samtidigt har man, genom avskaffandet av kraven på generellt oberoende, anammat EG-rekommendationens utgångspunkt att det inte finns några generella förbud mot vad revisorn får ägna sig åt.[53] Avgörande för oberoendebedömningen är i stället det inflytande som olika verksamheter kan skapa i förhållande till en klient i uppdrag som omfattas av lagens tillämpningsområde. Lagens tillämpningsområde har i 1 § 2 st begränsats till:

> "... revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug."

Trots dessa begränsningar av lagens tillämpningsområde har lagen fått ett vidare verksamhetsomfång än EG-rekommendationen, genom att den är avsedd att omfatta även annan granskningsverksamhet än lagstadgad revision och till denna hörande tilläggsuppdrag.[54]

Det grundläggande kravet på revisorn vid utförande av revisionsverksamhet är att han skall fungera som en "offentlighedens tillidsrepræsentant".[55] I sin egenskap av "offentlighedens tillidsrepræsentant" skall revisorn vid utförandet av sådana uppdrag som omfattas av lagen ta hänsyn till den granskade verksamhetens omgivning såsom myndigheter, medarbetare, borgenärer och ägare som alla kan ha intressen som är bolagsledningen motstående.[56]

Oberoenderegleringen är uppbyggd av fyra delar; de materiella oberoendereglerna, reglerna om arvoden, reglerna om ägande av revisionsbolag

[52] Langsted 1996, s. 102.
[53] L 144 2002/03, s. 14.
[54] Runge Johansen m.fl., s. 60 f. Jfr s. 212 ovan, särskilt fotnot nr 9.
[55] 2 § 1 st LBR.
[56] L 144 2002/03, s. 33.

och reglerna rörande kvalitetssäkring.[57] I fråga om de materiella oberoendereglerna är utgångspunkten i LBR som nämnts att det inte finns någon generellt förbjuden verksamhet, vilket innebär att bedömningen om en viss verksamhet eller annan omständighet hotar oberoendet skall ske med utgångspunkt i den effekt som revisorns åtgärd får i det enskilda uppdraget. Detta gäller dock endast såvitt avser verksamhetsslaget. Däremot har man utgått från att det finns omständigheter som på grund den direkta eller indirekta relation de skapar mellan revisorn och klienten i revisionsverksamheten, är sådana att de tillskapar ett så allvarligt hot mot oberoendet att revisorn alltid måste avsäga sig uppdraget. Härigenom anser man att man har implementerat EG-rekommendationens analysmodell.[58]

De materiella oberoendereglerna som återfinns i lagens 11 § bygger på en flerstegskonstruktion. Utgångspunkten är den i bestämmelsens första stycke fastslagna generalklausulen, enligt vilken revisorn inte får ägna sig åt sådan verksamhet som omfattas av lagens tillämpningsområde, när det föreligger omständigheter som är ägnade att väcka tvivel om revisorns oberoende hos en välinformerad tredje man.[59] I bestämmelsens andra stycke räknas ett antal relationer upp som alltid medför att revisorns oberoende är hotat i sådan mån att han måste avsäga sig uppdraget.[60] Slutligen räknas i bestämmelsens tredje stycke upp omständigheter som kan komma att hota revisorns oberoende. Den senare uppräkningen är dock inte avsedd att vara uttömmande.

Bestämmelsens andra stycke, som är uppbyggd som en förbudskatalog, är tänkt att genomföra de delar av EG-rekommendationen som behandlar hot mot oberoendet som är så allvarliga att de inte kan balanseras. Bestämmelsen är i denna del i huvudsak tänkt att omfatta situationer där revisorn, eller vissa andra med koppling till det enskilda revisionsuppdraget, har vissa i bestämmelsen angivna direkta eller indirekta kopplingar till revisionsklienten. Av betydelse för oberoendebedömningen är således inte bara den enskilde revisorn utan även andra personer som kan komma att påverka revisionens utfall eller utövar kontroll över denna (här nedan benämnt den relevanta kretsen)[61] samt i vissa fall det revisionsbolag i vilken revisionsverksamheten bedrivs.[62]

[57] Betänkande 4111/2002, s. 193.
[58] L 144 2002/03, s. 32.
[59] Jfr L 144 2002/03, s. 42.
[60] Runge Johansen m.fl., s. 182.
[61] För en diskussion kring hur denna krets personer skall bestämmas, se betänkande 1411/2002, s. 195 och L 144 2002/03, s. 43.
[62] Se 11 § 2 st LBR.

Den första omständigheten som anses konstituera jäv är om revisorn eller någon annan i den relevanta kretsen har nära band till någon som utövar ett bestämmande inflytande på revisionsklienten. De situationer som avses omfattas är då den närstående utövar bolagsledande funktion, eller har ansvaret för ekonomiska spörsmål[63] hos den som önskar ha granskningen genomförd och hos granskningsföremålet.[64] Nästa omständighet som anses medföra jäv är det fallet att någon i en mer begränsad krets av närstående (maka, sambo, föräldrar eller barn) har en egen relation – genom ett mer än obetydligt intresse – till den verksamhet som granskningen avser. Med sådant intresse avses bl.a. innehav av aktier och andelar. Bedömningen av ett visst intresses relevans skall prövas gentemot dels intressets ekonomiska värde, dels dess procentuella ägarandel.[65]

De två följande nämnda omständigheterna är inriktade på revisorns direkta relation till klienten. Förbudsregeln är tänkt att omfatta dels den situationen att revisorn eller någon annan i den relevanta kretsen är, eller under de två senaste åren har varit, anställd, fungerat som bolagsfunktionär, eller träffat beslut i den verksamhet som granskningen är tänkt att avse (p. 3), dels det fall att revisorn, någon i den relevanta kretsen eller det revisionsbolag i vilket revisorn verkar har någon form av direkta eller indirekta ekonomiska intressen i den verksamhet som skall vara föremål för granskning (p. 4).

Förbudet mot beslutsfattande i klientens verksamhet är tänkt att inkludera all sådan befattning med klientbolagets intressen som kan komma att omfattas av en efterkommande granskning. Detta exemplifieras i lagens förarbeten med beslut rörande rekrytering, implementering av ekonomistyrningssystem eller beslut relaterade till redovisningsrådgivning. Förbudet innebär inte ett absolut hinder mot att tillhandahålla dylika tjänster utan avser endast att omfatta den situationen att revisorn eller någon annan i den relevanta kretsen fattar ett beslut å klientens vägnar.[66]

I de delar som rör revisorns ekonomiska intressen i revisionsklient är lagen inriktad på att förhindra ägarinflytande. Tanken är att varje ägarandel skall beaktas. Däremot omfattas inte kundrelaterade förhållanden.[67] Sådana omständigheter är i stället tänkta att omfattas av förbudet i be-

[63] Här avses bokföring, redovisning, intern kontroll m.m., se L 144 2002/03, s. 43 samt betänkande 1411/2002, s. 195.

[64] Lagen laborerar med två nivåer närstående; vissa i lagen uppräknade som alltid skall beaktas vid prövningen av bestämmelsens tillämplighet, respektive sådana som kan göra det.

[65] L 144 2002/03, s. 43 och betänkande 1411/2002, s. 195 f.

[66] L 144 2002/03, s. 44 och betänkande 1411/2002, s. 197.

[67] L 144 2002/03, s. 44 och betänkande 1411/2002, s. 197.

stämmelsens femte punkt som stipulerar att jäv föreligger om revisorn, någon i den relevanta kretsen eller revisionsbolaget i vilken revisorn verkar har något annat ekonomiskt intresse i den verksamhet som skall vara föremål för granskning. Avsikten är att förbudet skall omfatta samtliga affärsmässiga relationer och konkurrensförhållanden om inte dessa sker på marknadsmässiga villkor *och* den ekonomiska relationen är obetydlig både för kunden och för revisorn.[68]

Den följande kategorin jävskonstituerande omständigheter nämnda i 11 § LBR utgörs av klientens relation till revisionsbolaget. Här omfattas de omständigheterna att den verksamhet i vilken granskning skall ske har direkta eller indirekta intressen i revisionsverksamheten och att den verksamhet i vilken granskning skall ske, personer i bolagsledande ställning eller anställda har rätt att utse revisionsbolagets ledning eller ledningen hos revisionsbolagets moderbolag (p. 6 och 7).

I 11 § 2 st p. 8 LRB har införts särskilda regler för bolag av allmänt intresse. Det rör sig om börsnoterade bolag, statliga aktiebolag, verksamheter som står under Finanstilsynets tillsyn samt verksamheter som under två på varandra följande räkenskapsår uppfyller två eller flera av följande kriterier; 2 500 anställda, en balansomslutning på 5 miljarder danska kr eller en nettoomsättning på 5 miljarder danska kr.[69]

För att få revidera dylika bolag får revisorn eller andra personer i den relevanta kretsen inte ha deltagit i upprättandet av de delar av klientens bokföring eller andra "registreringer" som utgör underlag för granskningen eller ha utarbetat dokument som omfattas av granskningen. Inte heller får revisorn under de två senaste åren ha biträtt klienten med personalrekrytering till klientens finansiella eller administrativa ledningsfunktioner.

Utöver dessa jävsgrunder fastslås i bestämmelsens tredje stycke att oberoendet kan vara hotat på sätt som avses i första stycket bl.a. om revisorn eller någon i den relevanta kretsen vidtar eller under de två senaste åren har vidtagit åtgärder som innebär att risk för självgranskning eller för partsställningshot föreligger. Detsamma gäller om andra personer än de som anses ingå i den relevanta kretsen, men som direkt eller indirekt har varit knutna till revisionsverksamheten, under de två senaste åren har haft en relation till granskningsföremålet av sådan art att hinder hade förelegat för revisorn att avge granskningsberättelse om den oberoendehotande omständigheten rört honom själv.[70]

[68] L 144 2002/03, s. 45. Se dock betänkandet 1411/2002, s. 198 i vilket förslag man skulle utgå från förhållandena hos kunden.

[69] Se 10 § 2 st LBR.

[70] För exempel på situationer som omfattas av bestämmelsen se betänkande 1411/2002, s. 201 och Runge Johansen m.fl., s. 210 f.

6.2.4.2 Norge

Den norska oberoenderegleringen styrs alltsedan 1999 av lov om revisjon og revisorer (revisorloven).[71] Utgångspunkten för regleringen av revisorers oberoende är att huvudsyftet med revisionen är att få en oberoende kontroll av den ekonomiska information som det reviderade företaget lägger fram. För att uppnå detta är det enligt lagens förarbeten viktigt att normerna som styr revisorns arbete tillskapar ett visst avstånd mellan revisorn och det reviderade bolaget samt att revisorn inte ses som en del av detta.[72] Huvudsyftet med den norska regleringen av revisorers oberoende är således att säkra att revisorn inte får inflytande över beslutsprocessen i det granskade bolaget samt att revisorn skall hålla samma distans till samtliga intressenter.

Reglerna i revisorloven knyter i huvudsak an till sådan revisorns verksamhet som består i revision av årsredovisning.[73] Detta får som konsekvens att de norska reglerna om revisors oberoende i sin helhet har kommit att inriktas på revisorns ställning i det enskilda fallet. På grund härav har reglerna rörande oberoendet knutits till den person eller det bolag som är vald revisor respektive är ansvarig revisor i en revisionsklient.[74] Avgörande för bedömningen av vad som anses utgöra ett oberoendehot är vad som framstår som oberoendehotande för räkenskapsbrukarna. Ju större samhällsintressena är i det granskade bolaget desto större skäl finns att kräva revisors oberoende.[75]

För att säkra detta oberoende finns i revisorloven en generalklausul (§ 4-1) enligt vilken en revisor inte får åta sig ett revisionsuppdrag om han eller någon honom närstående har en sådan koppling till revisionsklienten eller någon där verksam att tvivel om revisorns oberoende kan väckas. Detsamma gäller om det i övrigt finns omständigheter som hotar tilltron till oberoendet. Generalklausulen kompletteras med en jävskatalog som innebär att en revisor är förhindrad att granska årsredovisningar för det fall han:

a) är anställd hos eller annars befinner sig i samarbets- eller beroendeförhållande till klienten eller någon som i sin tur träffas av jävsbestämmelsen,

b) har ägarintressen i revisionsklienten, eller på annat sett deltar i verksamheten,

[71] Lag 1999-01-15 nr 2.
[72] NOU 1997:9, s. 90.
[73] Se t.ex. revisorloven § 1-1 samt Ot. prp. nr 75 (1997-98), s. 74.
[74] Ot. prp. nr 75 (1997-98), s. 74 ff. och Cordt-Hansen, s. 80.
[75] Jfr Cordt-Hansen, s. 71 f. med vidare hänvisningar.

c) är borgenär eller gäldenär i förhållande till klienten (med undantag för arvodesfordringar avseende de två senaste räkenskapsåren),

d) är styrelseledamot, styrelsesuppleant, VD eller ledamot av kontrollkommittén hos klienten eller

e) har ansvaret för eller deltar i klientens bokföring inklusive framtagandet av årsredovisning, värdering av tillgångar eller ger konkreta anvisningar angående värderingen av enskilda poster i årsredovisningen eller information till myndigheter.

De individuella jävsreglerna är tänkta att omfatta även det revisionsbolag vid vilket revisorn är verksam samt vissa nyckelanställda vid detta. Enligt § 4-2 revisorloven kan ett oberoendehot uppkomma även genom det samröre som annan revisor eller konsult vid samma revisionsbolag som den valde revisorn har med revisionsklienten. Detsamma gäller revisionsbolagets ledande funktionärer och deras suppleanter. Slutligen kan enligt bestämmelsen smitta uppkomma även genom de intressen som ägare av mer än 10 % av aktiekapitalet och röstetalet har. I fråga om de anställda som inte är revisorer är en förutsättning för att dessa skall kunna smitta den för revisionsuppdraget ansvarige revisorn att de har en ledande position i revisionsbolaget.

En konsekvens av att revisorlovens oberoenderegler är inriktade främst på granskning av årsräkenskaperna är att även den norska oberoenderegleringen bygger på utgångspunkten att det inte finns någon verksamhet som typiskt sett utgör ett hot mot revisorns oberoende och därför bör vara förbjuden. I stället har införts en regel om att en revisor eller ett revisionsbolag inte får ägna sig åt verksamhet i fall då detta kan medföra att revisorns eller revisionsbolagets intressen kommer i konflikt med lojalitetsplikten till uppdragsgivarna eller på annat sätt hotar tilltron till revisorn eller revisionsbolaget.[76] Förbudet mot sådan verksamhet omfattar intressekonflikter mellan revisorn alternativt revisionsbolaget och samtliga uppdragsgivare oavsett om dessa är revisionsklienter eller ej.[77] En av förklaringarna till denna tillåtande syn är värnet om revisorerna på de små orterna. En annan förklaring har angetts vara att utrymmet för revisorn att verka i annat fall hade beskurits för hårt pga. att området för revisionsverksamhet är starkt begränsat. Detta är också utgångspunkten för fastställandet om och i sådant fall i vilken omfattning en revisor får tillhandahålla rådgivningstjänster åt revisionsklient. En viktig aspekt rörande denna fråga har i Norge ansetts vara bolagsstrukturen. Det norska närings-

[76] § 4-4 revisorloven.

[77] Ot. prp. nr 75 (1997-98), s. 84 f.

livet präglas av att många företag är små eller medelstora. Dessa företag besitter inte nödvändig kompetens inom för verksamheten centrala regleringar, vilket i sin tur innebär ett större behov av hjälp från revisorn. En ytterligare faktor anses utgöras av de geografiska förutsättningarna för tillgång till kompetent rådgivning. Dessa två faktorer talar för att en bolagsrevisor i ganska hög omfattning skall få tillhandahålla konsulttjänster åt revisionsklient. Mot detta ställs det faktum att en revisor inte skall revidera utfallet av sina egna råd. Trots detta var man i samband med översynen av den norska regleringen inte beredd att föreslå olika regler för stora respektive små bolag. I stället anbefalldes en stor försiktighet vid revision av de stora bolagen.[78]

Utifrån dessa konkurrerande intressen förefaller lagstiftningen vara avsedd att begränsa området för tillhandahållande av rådgivningstjänster åt revisionsklient. En gränsdragning är dock avsedd att göras i tillämpningen av reglerna nämligen mellan revisionsintern rådgivning och annan rådgivning. Den revisionsinterna rådgivningen är som huvudregel tillåten. När det gäller sådan verksamhet som inte utgör revisionsintern rådgivning skall tillåtligheten, som jag förstått förarbetsuttalandena, prövas gentemot tre faktorer:

1. styrkan i rådgivningens hot mot oberoendet,
2. frågan om uppdraget faller under revisionsklientens egna ledningsoch kontrolluppgifter samt
3. frågan om revisorn uppträder som ombud för revisionsklienten.

Av propositionen följer att departementet anslöt till det av utredningen gjorda uttalandet att en yttersta gräns sätts vid att en revisor aldrig får delta i eller påverka beslutsprocessen i klientbolaget. I betänkandet som låg till grund för lagen uttalas att gränsen bör sättas vid att revisorn inte skall kunna biträda klienten i sådan mån att "bistanden erstatter foretakets manglende kompetanse eller kapasitet."[79] Detta anses bl.a. innebära att revisorn inte heller utåt får framstå som företrädare för klientbolaget. Som exempel nämns i betänkandet att en revisor inte får förhandla med en bank om lån till revisionsklient. Däremot skall han få redogöra för banken för omständigheter som ligger inom granskningsuppdragets omfattning. Ett ytterligare exempel som ges i betänkandet är revisorns biträde med förvärv eller fusioner. Revisorn skall i dessa fall inte få delta i själva förhandlingarna men han skall kunna uttala sig om innehållet i

[78] Ot. prp. nr 75 (1997-98), s. 81 och Cordt-Hansen, s. 107 f.
[79] NOU 1997:9, s. 186 och Ot. prp. nr 75 (1997-98), s. 85.

räkenskaperna.[80] Vidare är revisorn behörig att företräda revisionsklient inför skattemyndighet bl.a. genom att upprätta klientens självdeklarationer.[81] Rådgivningsverksamhetens tillåtlighet begränsas dock av verksamhetens omfattning. Detta är enligt utredningen tänkt att ske genom att en bedömning görs av den samlade rådgivningsverksamheten som en revisor tillhandahåller till en revisionsklient.[82] I revisionsbolag gäller dessa regler inte bara den ansvarige revisorn utan även andra revisorer.[83]

Revisorloven bestämmelser är tillämpliga på samtliga revisorns uppdrag som omfattas av lagens tillämpningsområde. I lagen görs således inte någon skillnad beträffande vilken revisionsklient det är fråga om. Men i praxis synes ha utvecklats en skyldighet för revisorn att beakta det faktum att klienten är ett noterat bolag vid bedömningen av oberoendereglerna och främst § 4–5 revisorloven.[84]

6.2.4.3 USA – SEC:s oberoenderegler efter Sarbanes-Oxley Act

SEC har i sin regelbildning meddelat bl.a. oberoenderegler för revisorer. Dessa är, som tydligt kommer att framgå nedan, inriktade på skyddet för värdepappersmarknaden. Härigenom avviker dessa regler från de övriga studerade rättsordningarna vars regler primärt är inriktade på skyddet för granskningen av de enskilda verksamheterna.

SEC har inom ramen för sin regelbildning uppställt oberoendekrav på de revisorer som reviderar bolag som omfattas av myndighetens tillsyn. Därutöver har det under 2001 avskaffade samarbetsorganet Independence Standards Board (ISB) gett ut ett förslag till en oberoenderekommendation. Denna kom dock aldrig att få genomslag i amerikansk rätt innan organet avskaffades.

En konsekvens av att den federala regleringen rörande revisorers oberoende är att se som en del av den amerikanska värdepappersrätten är att oberoenderegleringen är inriktad på de bolag som är föremål för SEC:s tillsyn. En ytterligare konsekvens är att SEC ser revisorn som portvakten till den publika värdepappersmarknaden. Genom att underkasta sig revisors granskning får bolagen tillgång till denna marknad. Denna syn på revisorns funktion innebär att kraven på hans oberoende är av avgörande betydelse för värdepappersmarknaden. Avsikten är att regleringen skall

[80] NOU 1997:9, s. 186.
[81] NOU 1997:9, s. 105 med hänvisning till § 218 i den norska domstolsloven.
[82] NOU 1997:9, s. 105.
[83] § 4-5 revisorloven.
[84] Se Kredittilsynet, Rundskriv 23/2003, s. 2.

säkra en revision av hög kvalitet genom att minska risken för att externa faktorer påverkar revisorns granskning. Härigenom skall investerarnas förtroende för innehållet i den offentliga redovisningen säkras.[85] Detta innebär enligt SEC att oberoendet inte skall vara en allmän hållen handlingsnorm utan att det i stället skall ses som en rättslig standard.

Kraven på oberoende är dock inte enbart rättsliga. De utgör också en yrkesetisk standard.[86] Som sådan är det tänkt att reglerna skall präglas av tanken att regleringen skall tillgodose de krav som ställs av en normalt kompetent intressent.[87] Tillämpningen av denna standard skall baseras på en objektiv bedömning av de slutsatser som en rimligt kunnig investerare kan dra med kännedom om samtliga relevanta omständigheter.[88]

Synen på att de federala reglerna skall tillgodose de krav som normalt ställs av en kompetent intressent anses av SEC prägla den amerikanska federala värdepappersrätten generellt.[89] SEC hämtar stöd för detta synsätt bl.a. i det i avsnitt 4.3.2.2 nämnda avgörandet TSC Industries Inc. v. Northway Inc. där domstolen konstaterade att en omständighet är relevant i kapitalmarknadsperspektiv om:

> "... the disclosure of the omitted fact would have been viewed by the reasonable investor as having significantly altered the "total mix" of information made available."[90]

Syftet med regleringen, dvs. att underlätta för investerarna att bedöma revisorns oberoende, har fått som konsekvens att reglerna huvudsakligen har utformats som förbudsregler. Reglerna är fokuserade på de personer som befinner sig i en sådan position att de direkt kan påverka revisionen. Däremot har SEC valt att inte ta ett vidare perspektiv och låta regleringen även omfatta en vidare krets personer som har någon form av relation till revisorn. Som ett utlopp av detta har SEC koncentrerat sig på de personer som utför revisionen och i vissa fall på personer som har ett bestämmande inflytande över (revisions)verksamheten.[91]

Bl.a. på grundval av dessa utgångspunkter beslutade SEC under 2000 att anta nya regler rörande revisorers oberoende. Dessa trädde i kraft den 15 februari 2001. Syftet med antagandet av de nya reglerna var bl.a. att samla oberoendereglerna på ett och samma ställe för att på så sätt under-

[85] SEC 2000, s. 5 och SEC 2003, s. 3
[86] SEC 2000, s. 28 samt not 260 och 261 med vidare hänvisningar.
[87] SEC 2000, s. 6 och 28.
[88] SEC 2000, s. 6.
[89] SEC 2000, s. 28.
[90] TSC Industries Inc. v. Northway Inc., 18 f.
[91] SEC 2000, s. 3 och SEC 2003, s. 10.

lätta för såväl revisorerna som klientbolagen och intressenterna att göra en bedömning av viss revisors oberoende. För att inte skapa onödiga restriktioner på revisionsmarknaden begränsas reglerna till att enbart gälla revisionsbyråer som har klienter som står under SEC:s tillsyn.[92]

SEC har under 2002 tvingats se över sina oberoenderegler. Bakgrunden till detta är antagandet av Sarbanes-Oxley Act, en lag som kom som en reaktion på de "affärer" som skakade värdepappersmarknaden i USA under början av 2000-talet. I Sarbanes-Oxley Act föreskrivs att det med vissa undantag skall vara förbjudet för ett registrerat revisionsbolag eller en person knuten till ett sådant bolag, att till en revisionsklient omfattad av SEC:s tillsyn tillhandahålla andra tjänster än revision. Som exempel på sådana förbjudna tjänster anges i lagen:

1. bookkeeping or other services related to the accounting records or financial statements of the audit client,
2. financial information systems design and implementation,
3. appraisal or valuation services, fairness opinions, or contribution-in-kind reports,
4. actuarial services,
5. internal audit outsourcing services,
6. management functions or human resources,
7. broker or dealer, investment adviser, or investment banking services,
8. legal services and expert services unrelated to the audit and
9. any other service that the Board[93] determines, by regulation, is impermissible.[94]

Annan fristående rådgivning till sådan klient som omfattas av regleringen får endast tillhandahållas efter godkännande av klientens revisionskommitté. Dessutom kan det nyinstiftade Public Company Accounting Oversight Board meddela undantag från förbudsreglerna i enskilda fall.[95]

Inom den ram som satts genom Sarbanes-Oxley Act är de federala oberoendereglerna i den enskilda prövningen inriktade på tre grundläggande principer, nämligen kraven på att revisorn inte får ha en bolagsledande funktion i revisionsklienten, inte skall granska sitt eget arbete eller inta partsställning i relation till revisionsklient.[96] En konsekvens av denna syn

[92] SEC 2000, s. 23.
[93] Public Company Accounting Oversight Board, se Sarbanes-Oxley Act, sec. 101 ff.
[94] Sarbanes-Oxley Act, sec. 201 avseende ändringar i sec. 10A i Securities Exchange Act.
[95] Se Sarbanes-Oxley Act, sec. 101 och 201 (b).
[96] SEC 2003, s. 9.

är den till synes liberala inställningen till revisorns utförande av sidoverksamhet.

De förbudsregler som infördes under 2001 har förklarats med två specifika hot som SEC har identifierat mot oberoendet vid tillhandahållandet av konsulttjänster till revisionsklient. För det första får revisorn ett ekonomiskt band med klienten som kan vara svårt att bryta. Visserligen finns detta band till klienten redan genom revisionsuppdraget men genom tilläggsuppdragen stärks bandet. Det andra hotet utgörs, enligt SEC, av att det redan i tillhandahållandet av vissa tjänster finns ett inbyggt oberoendehot. Det är alltså inte det ekonomiska bandet som hotar oberoendet utan det faktum att viss verksamhet till sin natur hotar revisorns – faktiska eller synbara – oberoende.[97]

Vid utformningen av de federala oberoendereglerna valde SEC att basera reglerna på målsättningen att hitta en balans mellan marknadsskyddet och revisorernas näringsfrihet. Intressant blir härmed frågan om hur SEC tänkt sig lösa en intressekonflikt mellan dessa två skyddsintressen. Utgångspunkten för SEC:s ställningstagande i frågan synes ha varit att syftet med regleringen är att förhindra uppkomsten av situationer i vilka revisorn kan komma att påverkas i sin attityd i relationen till revisionsklienten i samband med den efterkommande revisionen.[98] Bedömningen skall ske utifrån två premisser; att skyddet för marknaden kräver generella regler och att reglerna skall motsvara de krav som en normalt upplyst och kunnig investerare kan förvänta sig av en marknadsreglerare. Således kan viktningen enbart ske i det individuella fallet. Men uppkommer en konflikt väger alltid skyddsaspekterna tyngst.[99]

Ett ytterligare faktum som torde ha präglat de under 2001 genomförda regeländringarna är att även förändringarna i de rättsliga kraven på revisorer har skapat ett incitament att göra avsteg från ett investerarskyddande oberoende. Argumentet grundas på de antaganden som Coffee Jr. gjort, nämligen att det rättsliga ansvaret och därigenom revisionens effektivitet har minskat eftersom utrymmet för skadeståndstalan mot revisorn har reducerats.[100] Konsekvensen av det här sagda är att eftersom de rättsliga kraven på ansvar för revisorn minskat så måste revisionsregleringens oberoendekrav i stället syfta till att säkra tilltron till marknaden samt de enskilda företagen som agerar på denna. För att en sådan funktion skall

[97] SEC 2000, s. 8.
[98] SEC 2000, s. 14.
[99] SEC 2000, s. 17.
[100] Coffee, s. 2 f. Som stöd för detta åberopar Coffee Supreme Courts dom i målet Central Bank of Denver, N.A. v. First Interstate Bank of Denver, N.A., 511 U.S. 164 (1994).

kunna uppnås måste regleringen vara *förebyggande*.[101] Intressenterna skall kunna förlita sig dels på att regleringen verkar i deras bästa intresse, dels att överträdelser av bestämmelserna kommer att sanktioneras. Detta innebär också att det inte behöver ha uppkommit någon form av skada innan regler uppställs i syfte att förhindra vissa beteenden eller effekter.

SEC fann stöd för detta resonemang i avgörandet Blount v. SEC.[102] Bakgrunden var att amerikanska myndigheter började undersöka de rapporter som florerade om att mäklare var inblandade i vissa etiskt tveksamma förfaranden i syfte att säkra vissa uppdrag. Frågan i målet var om det var möjligt för SEC att meddela spärregler mot förfarandet i fråga. Blount invände bl.a. att SEC inte visat att de påstådda farorna med förfarandet var reella samt att regleringen på ett effektivt sätt undanröjde dem. Domstolen uttalade härvid:

> "Although the record contains only allegations, no smoking gun is needed where, as here, the conflict of interest is apparent, the likelihood of stealth great, and the legislative purpose prophylactic."

Utifrån detta uttalande fastslog SEC att reglerna rörande revisorns möjlighet att ha nära ekonomiska band till revisionsklient innebär en intressekonflikt i sådan grad att reglerna måste objektiviseras för att uppnå den efterfrågade förebyggande effekten.

I samband med införandet av 2001 års oberoenderegler förde SEC en diskussion kring regleringsmetod. Myndigheten såg två möjliga regleringsvägar. En var att införa ett system med "safeguards"[103] innebärandes att revisorn själv skall tillse att undvika att försätta sig i situationer i vilka hans oberoende hotas. Och om han ändock gör detta skall han vidta åtgärder som eliminerar effekterna av hotet. Den alternativa vägen var att uppställa absoluta förbud mot vissa personliga, ekonomiska och uppdragsrelaterade relationer mellan revisorn och revisionsklienten. I sitt ursprungliga förslag till ny reglering var SEC inne på en relativt hård förbudslinje. Argumentationen verkar ha utgått från det faktum att revisorn eller revisionsfirman själv granskar och bedömer effekterna av ett oberoendehot, i kapitalmarknadens intresse, inte kan anses utgöra en sådan definitiv standard som är tillräcklig för att säkra tilltron till revisorns arbete.[104] Efter kraftig kritik, framför allt från de stora revisionsbyråerna, backade SEC. Resultatet blev en kompromiss mellan de två linjerna.

[101] Jfr SEC 2000, s. 14.
[102] 314 U.S. App. D.C. 52 (1995).
[103] Motåtgärder med den svenska terminologin.
[104] SEC 2000, s. 40.

Som bas för den slutliga regleringen har SEC valt två grundpelare. Den ena är att helt förbjuda sådan verksamhet som hotar revisionens funktion. I linje därmed har tillsynsmyndigheten uppställt ett antal typfall vilka allmänt hotar tilltron till revisorns oberoende och i vilka revisorn inte får försätta sig. Denna grundpelare har numera alltså stärkts genom Sarbanes-Oxley Act. Den andra grundpelaren bygger på information. De förslagna reglerna är nämligen tänkta att understödjas av regler riktade till SEC-bolag (dvs. bolag som står under SEC:s tillsyn). Dessa senare regler kräver att SEC-bolagen skall lämna information om sina relationer till den valde revisorn. Främst är informationskraven inriktade på de ekonomiska banden, och då särskilt arvodesfrågor.[105] Bolagen måste tillhandahålla information till intressenterna om de icke-revisionella band som finns mellan bolaget och dess revisor. Detta skall ske genom att bolaget anger omfattningen av den tillåtna rådgivningen som har köpts från bolagets revisor.[106]

En konsekvens av att reglerna rörande revisorers oberoende är individualiserade är att relationen mellan revisorn och klienten har tillmätts extra stor betydelse. Ett av de områden som SEC identifierar som särskilt problematiska är revisorers ekonomiska relationer till revisionsklient.[107] Myndigheten identifierar i samband härmed fyra mål med översynen av oberoendereglerna. De skall hindra uppkomsten av situationer i vilka:

1. revisorn och revisionsklienten får gemensamma eller motstående intressen,
2. revisorn riskerar att komma att granska sitt eget arbete,
3. revisorn får en funktion antingen som en bolagsfunktionär eller anställd hos revisionsklienten samt
4. revisorn fungerar som ombud för sin revisionsklient.[108]

Dessa fyra mål präglar regeländringarna i deras helhet och avspeglas i preambeln till regeländringen av kapitel II rubrik 17 § 210.2-01 Code of Federal Regulations (CFR):

> "Rule 2-01 is designed to ensure that auditors are qualified and independent of their audit clients both in fact and in appearance. Accordingly, the rule sets forth restrictions on financial, employment, and business relationships between an accountant and an audit client and restrictions on an accountant providing certain non-audit services to an audit client ... "

[105] SEC 2000, s. 63 f.
[106] SEC 2000, s. 17.
[107] SEC 2000, s. 25.
[108] Preliminary Note to 17 CFR 210.2-01 och SEC 2000, s. 26.

Bestämmelsen är ämnad att fungera som en allmän vägledning för revisorer som reviderar SEC-bolag. Den skall ange principerna för hur en revisor skall bete sig i de speciella oberoendehotande situationerna. En revisors oberoende är hotat när revisorn försätter sig i, eller bibehåller, en sådan relation som omfattas av regleringen. Ånyo betonar SEC att det inte är tillräckligt med att revisorn de facto kan genomföra sin revision utan irrelevanta hänsyn, utan att det även krävs att detta hans oberoende är synbart.[109]

I fråga om tillhandahållandet av rådgivningstjänster till revisionsklient kan den slutsatsen dras att regleringen inom de ramar som numera satts genom Sarbanes-Oxley Act verkar ge uttryck för att det är påkallat med stor försiktighet när det gäller sådana tjänster. Samtidigt konstaterar SEC att den allmänna uppfattningen synes vara att det finns fördelar med att revisorn tillhandahåller andra tjänster än revisionstjänster år revisionsklient. Det kan nämligen presumeras att tillhandahållandet av vissa tjänster förbättrar revisionens kvalitet. Genom detta förbättras den finansiella informationen. På så sätt kommer alltså konsulttjänsterna att vara till nytta för intressenterna.[110] Ett av huvudargumenten för att en revisor skall få tillhandahålla konsulttjänster till en revisionsklient är att revisorn härigenom får ökad kännedom om bolaget och därför kan utföra en revision av högre kvalitet. Samtidigt kan revisionsbyråerna bygga upp kompetens i olika sakfrågor genom att de knyter till sig specialister som sedan är med i de revisionsteam som utför revisionen.

SEC är dock inte odelat positivt till detta argument. Den kritik som SEC framför baseras på att intressentskyddet, i enlighet med portvaktsresonemanget, förutsätter att revisorn är en extern agent. Vidare anför SEC att det inte finns några empiriskt visade samband mellan tillhandahållandet av konsulttjänster och kvalitativ revision. Till stöd för detta åberopar SEC statistik från 1999 enligt vilken 75 % av de då fem stora revisionsbyråernas klienter inte köpte konsulttjänster från sina revisorer.[111]

Utifrån dessa allmänna överväganden har SEC infört regler rörande omständigheter som pga. sin karaktär hotar revisorns oberoende. Myndigheten har uppställt ett antal situationer i vilka revisorns oberoende, med vissa undantag, är hotat. Listan är dock inte tänkt att vara uttömmande. Tanken är i stället att revisorns oberoende *alltid* är hotat i dessa situationer. Men det kan likaväl uppkomma andra omständigheter som i det enskilda fallet hotar oberoendet. För att en i sig oberoendehotande omständighet skall kunna utgöra ett oberoendehot skall omständigheten

[109] SEC 2000, s. 27.
[110] SEC 2000, s. 20.
[111] SEC 2000, s. 20 f.

dessutom kunna tillräknas revisionsfirman, vissa personer som jävet omfattar i det enskilda fallet (covered persons) samt berörda personers närmaste familj. Sådana omständigheter som med vissa undantag alltid hotar oberoendet är bl.a.:
- finansiella intressen i revisionsklient,
- anställningsförhållanden,
- affärsrelationer med revisionsklient samt
- tillhandahållande av andra tjänster än revision.[112]

Ansvaret för att tillse att revisorerna och övriga berörda personer inte befinner sig i en förbjuden relation till revisionsklient åvilar revisionsbolaget.[113] Med hänsyn till den avvägning som SEC funnit nödvändigt att göra har kravet på oberoende avgränsats inte bara till sin omfattning utan även i tiden. SEC har valt att avgränsa denna tid till vad man kallar "the audit and professional engagement period".[114] Den tid under vilken revisorn befinner sig i karens utgörs dels av den tid som omfattas av det material han är satt att granska, dels av den tid under vilken den kontraktuella relationen med revisionsklienten består.

6.2.5 Slutsatser rörande regleringsmetoder i den internationella studien

Jag har i detta avsnitt gett en översiktlig bild av oberoenderegleringen dels på internationell nivå, dels i vissa utländska rättsordningar. Gemensamt för oberoendereglerna är vad jag kallat för skyddet för revisorns kärnverksamhet dvs. den attesterande funktionen. Vad som avses med denna attesterande funktion är dock inte givet. Trots att de flesta av de studerade regelverken är koncentrerade på de lagstadgade uppdragen så finns det även exempel på att det är möjligt att ta ett vidare grepp och låta regleringen omfatta även andra uppdrag som kan karaktäriseras som revisionsverksamhet.

En ytterligare viktig aspekt är att medan den amerikanska federala regleringen har värdepappersmarknaden som skyddssubjekt så präglas de övriga regleringarna huvudsakligen av associationsrättsliga skyddsintressen, dock med hänsyn till det allmänna intresse som vissa associationer fyller.

Även om det således finns ett i stort gemensamt syfte med regleringen visar den utländska studien att metoderna för att uppnå detta skyddssyfte

[112] CFR 17 210.2.01(c)(1)–(8).
[113] Jfr CFR 17 210.2-01(d).
[114] CFR 17 210.2-01(f) samt SEC 2000, s. 28

varierar. I huvudsak är det möjligt att identifiera två huvudprinciper med variationer i regleringsmodellerna. Motpolerna när det gäller regleringsfilosofi utgörs av å ena sidan en förbudsreglering och å andra sidan en principbaserad reglering. Förbudsregleringen baseras på övervägandet att skyddet av revisorns oberoende bäst tillgodoses genom absoluta förbud mot bedrivande av vissa verksamheter eller fyllande av vissa funktioner. Den principbaserade regleringsmetoden grundas i stället på tanken att regleringen skall utgöra en ram för bedömningen av revisorers oberoende. Revisorn har att pröva om hans revisionsverksamhet bedrivs inom denna ram, vilket skall ge honom en möjlighet att utföra en – utifrån avnämarnas perspektiv – kvalitativt godtagbar revision.

Ändamålet med *förbudsreglerna* är att förbjuda bedrivandet av sådan verksamhet som typiskt sett utgör ett hot mot tilltron till det bakomliggande syftet med de legala kraven på revision. Inget av de granskade regelverken bygger på en renodlad förbudsmodell, även om den amerikanska regleringen genom införandet av Sarbanes-Oxley Act har närmat sig en sådan.

I motsatsförhållande till förbudsreglerna står som sagt de regelverk som bygger på en *principbaserad modell* – eller med svensk terminologi en analysmodell – av innebörden att lagstiftningen uppställer verktyg med vars hjälp revisorn skall genomföra en analys av om oberoendet är hotat i det enskilda fallet. Den prövning som skall ske är om vissa omständigheter utgör ett hot mot genomförandet av främst lagstadgad revision, men även mot andra granskningsuppdrag. Syftet med bedömningen som skall göras är att revisorn skall försäkra sig om att oberoendet inte framstår som så hotat att motåtgärder måste vidtas. Som framgår av beskrivningen av den danska regleringen så är det möjligt att bygga upp en analysmodell på basis av en förbudskatalog.

Vid en jämförelse mellan de olika regleringarna som helt eller delvis bygger på en principbaserad modell, kan en viktig skillnad konstateras rörande den presumtionsverkan som en konstaterad oberoendehotande omständighet har i förhållande till en revisionsklient. Inom de olika typerna av sådana principregler kan man identifiera i huvudsak två olika utgångspunkter för den bedömning som skall göras av de individuella hoten mot oberoendet.

Den första regleringsmodellen bygger på presumtionen att det inte finns något förbud mot tillhandahållande av vissa generellt tillåtna tjänster till revisionsklient eller att det i övrigt finns några absoluta oberoendehot. Presumtionen är i stället att all verksamhet som är förenlig med utövandet av revisorsyrket kan utövas i förhållande till en revisionsklient så länge inte detta hotar oberoendet i det enskilda fallet. Utgångspunkten här är således att det inte finns några (lagliga och etiskt godtagbara) verk-

samheter som en revisor generellt inte får utöva. Bedömningen som görs är i stället om tillhandahållandet av tjänsterna i det enskilda fallet hotar oberoendet i revisions- och granskningsuppdrag. Sådana omständigheter är då normalt knutna inte till viss verksamhet utan till det inflytande, den effekt eller den formella position som vissa uppdrag åstadkommer.

Den andra regleringsmodellen bygger i stället på en presumtion att vissa omständigheter typiskt sett utgör ett hot mot oberoendet. Den kritiska frågan är om det är möjligt att balansera hotet mot oberoendet genom någon form av åtgärder från revisorns sida. Grundtanken är att det inte finns några generella förbud mot vissa sorters uppdrag, men att det vid den individuella prövningen skall presumeras att oberoendet är hotat om vissa omständigheter föreligger. Här antas – som är fallet i den danska revisorslagen – vissa omständigheter alltid hota oberoendet.

EG:s rekommendation, och det sätt på vilket den implementerats i Danmark, utgör bra ett exempel på en kompromiss mellan de olika regleringsmetoderna. Inom den principbaserade ramen bygger den på att det finns vissa oberoendehotande omständigheter som utgör ett absolut hinder mot genomförande av lagstadgad revision medan andra kan genomföras om vissa motåtgärder vidtas. En av de viktiga slutsatserna är att gränsdragningen mellan dessa två typer av oberoendehotande omständigheter går vid förbudet mot att revisorn fyller en *bolagsledande* eller *internt övervakande* funktion.

Gemensamt för de olika principbaserade regleringarna är vidare den möjlighet som revisorn har att balansera hotet mot oberoendet genom vidtagande av motåtgärder. I huvudsak kan som motåtgärder urskiljas *interna* eller *utåt synliga* (externa) åtgärder. Som exempel på interna åtgärder kan nämnas åtgärder inom den egna verksamheten såsom att uppdra åt en delägare som inte deltagit i revisionen att kvalitetssäkra uppdraget. Som exempel på externa åtgärder kan nämnas offentliggörande av information samt säkrandet av oberoendet genom åtgärder riktade mot revisionsklienten. En viktig del av systemet blir kravet på att revisorn skall dokumentera sina bedömningar av hotet mot oberoendet och de åtgärder han vidtar efter att ha konstaterat ett sådant hot.

6.3 Den svenska oberoenderegleringen

6.3.1 Oberoenderegleringens konstruktion

6.3.1.1 Associationsrättsliga respektive yrkesetiska krav på revisorns oberoende

Den svenska oberoenderegleringen bygger på två typer av regler. Den första kategorin regler utgörs av de associationsrättsliga jävsbestämmelserna. Så framgår t.ex. av 10 kap. 16 § ABL att en revisor inte är valbar som bolagsrevisor (dvs. han är jävig) om de i bestämmelsen nämnda omständigheterna föreligger.[115] Jävsbestämmelserna är av civilrättslig karaktär. De styr förutsättningarna för att en kvalificerad revisor skall kunna fullgöra de uppgifter som åligger revisorn som bolagsorgan. Rättsverkningarna av att en revisor är jävig är i bolagsrättsligt perspektiv att bolaget inte efterkommit sina lagstadgade skyldigheter. Remedierna är dels att beslutet att utse den jävige revisorn kan klandras jämlikt 9 kap. 39 § ABL (jfrt med 9 kap. 40 § 2 st 1 ABL), dels att länsstyrelsen kan förordna annan revisor och i samband därmed entlediga den jävige revisorn.[116] Jävsreglerna är således riktade mot det enskilda aktiebolaget.

Parallellt med de associationsrättsliga reglerna verkar de yrkesetiska reglerna. Dessa regler, som tar sin utgångspunkt i RevL, är av näringsrättslig natur och inriktade på revisorns agerande i sin yrkesverksamhet.[117] Reglerna innebär bl.a. att en revisor måste vara oberoende i förhållande till det reviderade företaget. De rättsliga effekterna av ett förbjudet beroendeförhållande är dock annorlunda än effekterna av associationsrättsligt jäv. Konsekvensen av att reglerna är av yrkesetisk natur är bl.a. att rättsverkningarna vid överträdelser av dessa är riktade mot revisorn och inte mot klientbolaget. Exempelvis leder förekomsten av ett beroendeförhållande inte utan vidare till att revisorn förlorar sin behörighet att genomföra revisionsuppdraget. De materiella reglerna om oberoendet återfinns framför allt i 20–21 samt 25 §§ RevL. Där stadgas att:

> **20 §** En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.
>
> **21 §** En revisor skall för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes

[115] Se även 17 § revisionslagen (1999:1079). Jävsreglerna behandlas närmare i avsnitt 6.4.4.2 nedan.
[116] 10 kap. 24 § ABL. Se prop. 1973:93, s. 139.
[117] Jfr Hemström, s. 159.

opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag,

1. om han eller hon eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam
   a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,
   b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,
   c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,
   d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,
   e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller
2. om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Revisorn behöver dock inte 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 opartiskhet eller självständighet.

25 § En revisor får inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed, om

1. utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller
2. utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

6.3.1.2 Sambandet mellan ABL:s jävsbestämmelser och RevL:s yrkesetiska krav på oberoende

Bland de åtaganden som en kvalificerad revisor gör genom erhållandet av sin auktorisation eller sitt godkännande finns en skyldighet att inom sin verksamhet iaktta god revisorssed.[118] Enligt 1995 års RevL innebar detta bl.a. en skyldighet att iaktta gällande jävsregler i annan lagstiftning.[119] Hänvisningen till jävsreglerna var närmast av *formell* karaktär. Så fort revisorn överträtt gällande jävsregler hade han överträtt sina åtaganden som kvalificerad revisor.[120] Om detta i praktiken var fallet berodde i sin tur på jävsreglernas utformning. RN har sett allvarligt på överträdelser av

[118] 19 § RevL. Jfr vad som sagts om den goda revisorsseden i avsnitt 3.5 ovan.
[119] 14 § 2 st 1 led. 1995 års RevL.
[120] Se t.ex. prop. 2000/01:146, s. 56.

de associationsrättsliga jävsbestämmelserna eftersom de anses vara centrala för tilltron till revisorns attesterande funktion.[121]

I motsats till 1995 års RevL saknar RevL bestämmelser om att revisorn inom ramen för sina yrkesetiska åtaganden skall följa jävsbestämmelser i annan lagstiftning. En sådan bestämmelse fanns dock i den lagrådsremiss som föregick lagen.[122] Lagrådet uttalade att det visserligen kan finnas skäl att i lagen erinra om att bestämmelser om jäv finns i andra författningar men man ansåg att en bestämmelse av detta slag vara obehövlig. I propositionsarbetet försvann hänvisningen då den inte ansågs tillföra något.[123] Således kom den slutliga utformningen av RevL att sakna en hänvisning till jävsbestämmelser i annan lagstiftning.

Avsaknaden av en hänvisning till de associationsrättsliga jävsreglerna har visat sig kunna vara problematisk. Som exempel kan nämnas Kammarrättens i Stockholm dom 2002-02-25 i mål nr 3608-2000.[124] Målet rörde frågan om val av påföljd för en revisor som kvarstått som vald revisor trots bokföringsjäv. Kammarrätten, som prövade målet jämlikt 1995 års RevL, fastställde RN:s val av påföljd (varning). Ett av skälen var att revisorn under mycket lång tid överträtt ABL:s jävsbestämmelser som är avsedda att "... skydda utomstående och [som är] centrala för revisorns verksamhet." Domstolen fann att revisorn på ett allvarligt sätt hade åsidosatt sina skyldigheter som kvalificerad revisor.

Ett kammarrättsråd var skiljaktigt och ville i stället meddela påföljden erinran. Som ett av skälen för detta anförde han att hänvisning till jävsbestämmelser i annan lagstiftning numera saknas och att det därför, som man får förstå honom, inte finns skäl att se allvarligare på överträdelser av jävsbestämmelser än av god revisorssed i övrigt. Skälen är visserligen tämligen vagt formulerade, men det är möjligt att tolka dem som om dissidenten menar att avsaknaden av hänvisning medför att en överträdelse av jävsreglerna inte alltid innebär ett allvarligt överträdande av revisorns skyldigheter. Det är dock svårt att dra några slutsatser av vad det skiljaktiga rådet egentligen menat i relation till den nya RevL. Han verkar nämligen i likhet med majoriteten ha tillämpat 1995 års RevL.[125]

[121] Se Diamant 2002, s. 7.

[122] 23 § i 2001 års lagrådsremiss.

[123] Prop. 2000/01:146, s. 83.

[124] Målet rörde överklagande av RN:s beslut i ärende D 9/99.

[125] Även majoritetens mening är av intresse. Domen utgår som redan nämnts från reglerna i 1995 års RevL. Vid den prövning som domstolen gör enligt den nya RevL:s övergångsbestämmelser fastslås att en prövning enligt den nya lagen inte hade lett till en för revisorn förmånligare påföljd. Således måste domstolen ha menat att en bedömning av aktiebolagsrättsligt jäv inte skall bedömas på ett lindrigare sätt enligt den nya RevL än enligt den gamla. Inte heller majoriteten har dock uttryckligen tagit ställning till frågan om förhållandet mellan RevL och ABL.

För egen del menar jag att det alltjämt torde ligga inom revisors centrala åtagande enligt god revisorssed att efterleva gällande jävsbestämmelser. En skyldighet att följa ABL:s jävsregler skall, menar jag, inläsas i den i 19 § RevL fastslagna allmänna skyldigheten att följa god revisorssed.[126] Rimligtvis måste de associationsrättsliga kraven på en oberoende revision alltjämt utgöra en viktig del av de yrkesetiska kraven på revisorn. En frikoppling mellan dessa två oberoendekrav skulle framstå som märklig eftersom det i övrigt finns ett samband mellan de associationsrättsliga kraven på efterlevandet av god revisionssed och den yrkesetiska goda revisorsseden.[127] Således kan man enligt mitt förmenande hävda att sambandet alltjämt är formellt. Har revisorn överträtt gällande jävsbestämmelser har han också gjort sig skyldig till en överträdelse av sina åligganden som revisor. Detta vinner också stöd av det faktum att man i förarbetena uttalat att behov av en explicit hänvisning saknas.

6.3.2 RevL:s struktur

Den nuvarande RevL trädde i kraft den 1 januari 2002. Bakgrunden till lagens tillkomst var den diskussion kring ägandet av revisionsbolag som fördes på grundval av de av RN meddelade avgörandena rörande indirekt ägande av registrerade revisionsbolag.[128] I anledning av den diskussion som följde på avgörandena gav regeringen i uppdrag till en särskild utredare att se över regleringen. Den särskilde utredarens uppdrag kom enligt direktivet även att omfatta frågor om oberoende och om omfattningen av RN:s tillsyn.[129]

Materiellt verkar lagstiftningsarbetet, när det gäller frågor rörande oberoendet, ha baserats på en avvägning av å ena sidan de behov som intressenterna i begreppets vidaste bemärkelse har av säkrandet av tilltron till revisorernas verksamhet och å andra sidan de intressen som finns av en effektiv struktur hos revisionsbranschen och de verksamheter som branschen får ägna sig åt.[130] I syfte att uppnå denna avvägning utgår oberoenderegleringen numera från en portalbestämmelse. Av denna följer att revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.[131]

Regleringen är avsedd att tillgodose skyddet av revisorernas oberoende på tre sätt. För det första har i lagen uppställts förbud mot bedrivande av

[126] Se avsnitt 3.5.
[127] Se prop. 2000/01:146, s. 88 och 99.
[128] RN:s avgöranden Ö 1-3/96.
[129] Dir. 1996:106, s. 1.
[130] Se prop. 2000/01:146, s. 53 ff samt 101 ff.
[131] 20 § RevL.

verksamhet på ett sådant sätt att oberoendet hotas eller framstår som hotat. Detta har jag här valt att kalla för *materiella* oberoenderegler. De materiella reglerna kompletteras av en lagstadgad skyldighet för revisorn att *dokumentera* och *kommunicera* sina ställningstaganden rörande oberoendet. Av 24 § RevL följer att revisorns dokumentation skall innehålla bl.a. sådan information som är nödvändig för genomförandet av en efterhandsbedömning av hans oberoende. Syftet är att dokumentationskravet skall understödja revisorns materiella åtgärder för att skydda tilltron till hans förmåga att agera på ett oberoende sätt.[132] Till dokumentationskravet har kopplats en skyldighet för revisorer, revisionsbolag och vissa närstående bolag att kommunicera bl.a. gjord dokumentation.[133]

Dessa regler kompletteras med bestämmelser som styr formerna för bedrivandet av revisionsverksamheten. Det rör sig om normer som syftar till att förhindra att revisorns oberoende hotas genom det sätt på vilket hans verksamhet organiserats. Denna typ av regler är avsedda att skydda vad jag valt att kalla det *organisationella* oberoendet.

Basen för fastställandet av de yrkesetiska kraven som RevL ställer på de kvalificerade revisorerna är, som redan nämnts, lagens krav på att en revisor i sin verksamhet skall följa god revisorssed. Denna portalbestämmelse uppställer ett allmänt yrkesetiskt krav på revisorn och får anses innebära bl.a. att revisorn skall utföra sina uppdrag med beaktande av de oberoendekrav som ställs på honom.

Genom hänvisningen till god revisorssed och genom de specifika oberoendereglerna kan RevL sägas uppställa de yttersta gränserna för den verksamhet som en revisor får ägna sig åt. Detta sker genom ett förbud att bedriva verksamhet som kan äventyra förtroendet för revisorns oberoende eller självständighet. Innanför dessa ramar får revisorn ägna sig åt revisionsverksamhet och åt annan verksamhet så länge inte tilltron till revisorns oberoende eller till auktorisationssystemet hotas.[134] Systematiskt regleras detta genom att man i RevL skiljer på *revisionsverksamhet*, verksamhet som har ett *naturligt samband* med revisionsverksamhet (s.k. *revisionsnära verksamhet*) samt med revisionsverksamheten *förenlig* respektive *oförenlig sidoverksamhet*.

De materiella reglerna om oberoendet finns framför allt i 20–21 samt 25 §§ RevL. Bestämmelsen i 21 § 1 st. RevL är konstruerad som en presumtionsregel. Föreligger någon av de i bestämmelsen uppräknade omständigheterna presumeras att ett relevant hot mot oberoendet har upp-

[132] Se t.ex. prop. 2000/01:146, s. 55.
[133] Se 28–29 §§ RevL.
[134] 25 § RevL.

kommit.[135] Har revisorn funnit att ett hot mot oberoendet är för handen måste han bedöma om hotet är så allvarligt att han måste avsäga sig uppdraget eller om det är räcker att han vidtar motåtgärder för att balansera hotet (21 § 2 st RevL). Som motåtgärder nämns i förarbetena dels åtgärder inom revisionsbolaget, dels externa åtgärder. Som interna åtgärder anges "second opinion" från någon annan på samma revisionsbyrå. Som externa nämns kompletterande granskning av någon utanför revisionsgruppen.[136]

De i 21 § 1 st 1 p. a–e nämnda omständigheterna hänför sig i huvudsak till revisorns oberoende i relation till revisionsklient.[137] I bestämmelsen identifieras de situationer vid vilka det föreligger en presumtion för hot mot oberoende. De utpekade omständigheterna som presumeras vara relevanta i ett oberoendeperspektiv är:

- egenintressehot,
- självgranskningshot,
- partsställningshot,
- personliga relationer samt
- skrämselhot.

Med *egenintressehot* avses revisorns ekonomiska intressen i en klient i revisionsverksamheten. Typexempel är innehav av eller handel med klientens värdepapper eller affärsmässiga relationer till revisionsklient utöver själva revisionsuppdraget. Med *självgranskning* avses att den som skall göra granskningen redan i något annat sammanhang har tagit ställning till de förhållanden som skall granskas. *Partsställningshotet* kan uppkomma i situationer där revisorn uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisionsklientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga där det råder meningsskiljaktigheter eller intressemotsättningar. I propositionen ges som exempel bl.a. det fallet att revisorn företräder eller uppträder som biträde åt klienten i förhandlingar om förvärv eller försäljning av i företaget redovisade tillgångar.[138] Hot mot oberoendet pga. *personliga relationer* anknyter till revisorns band till revisionsklients ledning. Av intresse anses sociala och vänskapliga kontakter vara. Slutligen omfattar bestämmelsen även *skrämselhot*. Med sådana avses påtryckningar från revisionsklienten eller annan, riktade mot revisorn och utformade på ett sådant sätt att de är ägnade att inge revisorn obehag.

[135] Prop. 2000/01:146, s. 101.
[136] Prop. 2000/01:146, s. 103 f.
[137] Frågan om det finns utrymme att beakta även tredje mäns relation till revisionsklienten inom ramen för analysmodellens presumtionsdel behandlas i avsnitt 7.5.3.
[138] Prop. 2000/01:146, s. 102.

Katalogen av oberoendehot kompletteras av en *generalklausul* i bestämmelsens första styckes andra punkt. I motsats till första styckets första punkt knyter generalklausulen inte explicit an till revisorns enskilda uppdrag i revisionsverksamheten.[139] I stället skall beaktas samtliga omständigheter som kan verka störande på revisorns åligganden som granskare i revisionsverksamheten. Oberoendehoten behöver alltså inte vara hänförliga enbart till omständigheter rörande den aktuella klienten. Även omständigheter utanför relationen mellan revisorn och klienten och klientens funktionärer kan komma att inverka på revisorns relation till klienten. Detta innebär att generalklausulen även omfattar externa förhållanden utanför relationen mellan revisorn och revisionsklient. Det finns således en extern sida av oberoendet. Denna grundas på farhågan för att revisorns synbara positionering vid vissa ställningstaganden, i det enskilda fallet eller generellt, kan komma att hota oberoendet i revisionsverksamheten. Regleringens syfte är sammanfattningsvis att förhindra uppkomsten av omständigheter som försätter revisorn i en oberoendehotande relation till det granskade bolaget, dess funktionärer och andra, vid för revisionen kritiska tidpunkter. Även i fråga om generalklausulen gäller att om revisorn har funnit att hot mot oberoendet föreligger, måste han bedöma om hotet är så allvarligt att han måste avsäga sig uppdraget eller om det är räcker att han vidtar motåtgärder för att balansera hotet mot oberoendet (21 § 2 st RevL).[140]

De materiella reglernas effektivitet har vidare knutits till krav på *dokumentation*. Teoretiskt sett kan kravet på dokumentation förklaras med att *transparens* minskar risken för att vissa av revisorns band till klienten skall anses utgöra ett allvarligt hot mot oberoendet.[141] Eftersom reglerna om revisorers tystnadsplikt förhindrar revisorn att kommunicera med de intressenter som inte har en legal rätt till insyn skall relationen i stället kunna genomlysas av tillsynsmyndigheten, dvs. RN, genom myndighetens disciplinära respektive kvalitetssäkrande verksamhet.[142]

RN har i sina föreskrifter närmare utvecklat kravet på dokumentation rörande oberoendet.[143] Enligt 2 § RNFS 2001:2 skall revisorn bl.a. dokumentera de insatser i form av rådgivning eller annat biträde som har föranletts av iakttagelser under revisionen, de omständigheter ägnade att

[139] Visst utrymme för att beakta externa faktorer finns rörande skrämselhotet eftersom påtryckningarna även kan utövas av annan än klienten. Samtidigt är det rimligt att anta att det främst är påtryckningar från ägare och bolagsfunktionärer som är så allvarliga att de skall beaktas.

[140] Prop. 2000/01:146, s. 103.

[141] Jfr 5 kap. ovan.

[142] Se 9 kap. 24 § och 10 kap. 37 och 41 §§ ABL.

[143] RNFS 2001:2.

rubba förtroendet för revisorns oberoende som har identifierats, de åtgärder som har vidtagits för att motverka sådana omständigheter samt de slutsatser som revisorn har dragit om sitt oberoende vid prövningen enligt 21 § RevL.

Dessa regler kompletteras med regler som styr formerna för bedrivande av revisionsverksamheten. Det rör sig om regler som syftar till att förhindra att revisorns oberoende hotas genom det sätt på vilket revisorns verksamhet organiserats. Denna typ av regler är som nämnts avsedda att skydda vad jag valt att kalla det organisationella oberoendet. Reglerna som styr oberoendet i organisationell bemärkelse ger ramarna för hur revisorer skall organisera sin revisionsverksamhet. Bl.a. måste sidoverksamheten hållas avskild från revisionsverksamheten och den revisionsnära verksamheten. Av 10 § RevL följer:

> Om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Bolaget får inte heller inneha andelar i andra företag än revisionsföretag och sådana företag som avses i 11 § andra stycket.

Syftet med denna spärr mot bedrivande av sidoverksamhet är att förhindra att intressenternas tilltro till revisorns oberoende skadas genom att hänsynen till sidoverksamheten går ut över revisionsverksamheten.[144] Här syns tydliga spår av att skyddet är inriktat på den verksamhet som anses särskild skyddsvärd, dvs. revisionsverksamheten.

En ytterligare organisatorisk begränsning som förklarats med behovet av att säkra att tilltron till revisionsverksamheten utgörs av reglerna rörande ägandeformer. Genom att reglera formerna för hur revisionsbolag ägs, och hur beslut fattas i dessa bolag, skall riskerna för såväl faktiska som synbara hot mot oberoendet motverkas.[145]

RevL uppställer som följer av framställningen ovan krav på att revisorn, för att uppfylla RevL:s oberoenderegler, skall genomföra en prövning i flera steg vid bedömningen av om han kan åta sig ett visst uppdrag. En inte helt ovanlig uppfattning är att hela den prövning som skall göras av revisorns oberoende skall ske inom ramen för den s.k. analysmodellen.[146] Frågan är om så är fallet.

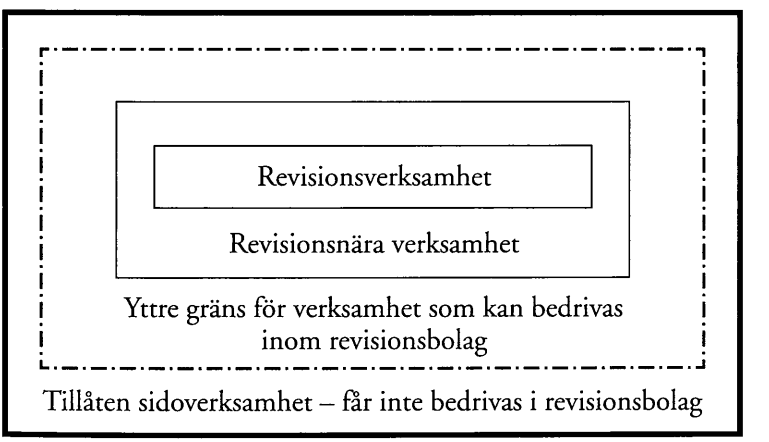
Jag menar för egen del att RevL:s systematik tillsammans med praxisen rörande tillämpningen av 1995 års RevL talar för en modell av något annan art. Tekniskt sett bygger lagtexten på att regleringen, inom de

[144] Prop. 2000/01:146, s. 72
[145] Se SOU 1999:43, s. 180 och prop. 1973:26, s. 17 och 31.
[146] Se t.ex. FAR – Analysmodellen, s. 8 och 13.

ramar som sätts av de yttre gränserna för vilken verksamhet revisorn överhuvudtaget får ägna sig åt (25 §), skall minska den enskilde revisorns icke-revisionella insatser. Detta skall ske till en sådan nivå att intressenterna är beredda att godta revisionen som kvalitetssäkrande. Inom dessa yttre ramar skall oberoendet säkras genom att revisorn analyserar omständigheterna i det enskilda fallen samt avgör om dessa utgör ett hot mot oberoendet.

Systematiskt skall detta uppnås genom att regleringen alltjämt innehåller bestämmelser om att viss verksamhet typisk sett utgör ett hot mot revisorers oberoende. Sådan verksamhet får överhuvudtaget inte bedrivas om den, med hänsyn till skyddet för revisionsverksamheten, hotar tilltron till revisorn som granskare. Eftersom regleringen fortfarande förbjuder bedrivandet av viss verksamhet kommer analysmodellen endast att vara tillämplig på de uppdrag som kvalificeras som generellt tillåtna för revisorn.

Min slutsats är att området inom vilket revisorn kan verka är relativt hårt beskuret vid en internationell jämförelse. Avgränsningen har gjorts dels genom det generella förbudet mot bedrivande av vissa verksamheter, dels genom den av lagstiftaren uppställda presumtionen för att hinder mot att åta sig eller bibehålla ett uppdrag då hot mot oberoendet enligt 21 § 1 st RevL föreligger.[147] Grafiskt kan regelstrukturen beskrivas enligt följande.



[147] Om analysmodellens utformning se avsnitt 6.4 nedan. Se även Gometz 2002, s. 42.

Jag skall nu sammanfattningsvis belysa lagens systematik genom att utifrån vad som ovan sagts ange en modell för tillämpningen av RevL:s oberoenderegler i fall av tillkommande uppdrag eller omständigheter i ett pågående uppdrag.

6.3.3 En modell för revisorns prövning av oberoendet

Utgångspunkten för regleringen av oberoendet är skyddet för den attesterande funktionen – dvs. uppdragen i revisionsverksamheten. Av revisorn krävs att han bedriver all sin verksamhet på ett sådant sätt att tilltron till de attesterande uppdragen skyddas. Revisorn har att pröva sitt oberoende i två situationer. För det första skall en revisor pröva om hans oberoende hotas när han åtar sig *nya uppdrag*. För det andra skall han pröva sitt oberoende i fall då det tillkommer *nya omständigheter* som kan utgöra ett hot mot oberoendet i ett befintligt uppdrag.

Skyldigheten att pröva oberoendet vid nya uppdrag gäller oavsett om det nya uppdraget är att betrakta som revisionsverksamhet eller som ett uppdrag av annat slag. Skillnaden mellan de två fallen är följande. För det fall det nya uppdraget är ett uppdrag av kategorin revisionsverksamhet så skall revisorn dels pröva om det nya uppdraget på något sätt hotar tilltron till redan existerande uppdrag av detta slag, dels pröva om något uppdrag som revisorn redan innehar hotar tilltron till hans oberoende i det nya uppdraget. Utgör det nya uppdraget annan verksamhet än revisionsverksamhet skall prövningen i stället leda till ett ställningstagande om denna verksamhet utgör ett hot mot pågående revisionsverksamhet.

Den svenska modellen innebär att ett första steg vid bedömningen av om revisorns oberoende är hotat är att avgränsa den skyddsvärda verksamheten – revisionsverksamheten – från annan verksamhet. Detta medför att revisorn måste ta ställning till vilken typ det uppdrag som han ämnar åta sig att utföra är. Han måste klassificera uppdraget som revisionsverksamhet, revisionsnära verksamheten eller sidoverksamhet.

Konstaterar revisorn att det fråga är om sidoverksamhet måste ställning tas till om denna verksamhet jämlikt 25 § RevL är generellt tillåten eller förbjuden. Prövningen skall genomföras självständigt utanför tillämpningen av analysmodellen. Är verksamheten förbjuden måste han avböja uppdraget. Detta gäller oavsett om uppdraget de facto hotar hans oberoende i revisionsverksamheten eller ej.

Visar sig uppdraget utgöra tillåten sidoverksamhet måste han överväga formerna för verksamhetens bedrivande. Han får nämligen inte utöva sådan verksamhet i revisionsbolaget eller i annat bolag som ägs av detta. Saknas organisationella förutsättningar för detta måste revisorn avböja uppdraget.

Så långt har reglerna uppställt formella krav på revisorn. Prövningen ligger således utanför analysmodellens tillämpning. Detta innebär också att det inte är möjligt att vidta motåtgärder för det fall fråga blir om en tillämpning av 10 och 25 §§ RevL. Har revisorn väl konstaterat att det är fråga om en verksamhet som är generellt tillåten och att de organisationella förutsättningarna är uppfyllda har han att pröva verksamheten mot analysmodellen i 21 § RevL, dvs. han skall genomföra en individuell prövning av omständigheterna i det enskilda fallet. Denna prövning skall ske på så sätt att revisorn först fastställer om det tillkommande uppdraget utgör ett så relevant hot mot oberoendet att han överhuvudtaget måste beakta det. Är det inte fallet kan han åta sig uppdraget. Skulle revisorn i stället finna att uppdraget kolliderar med ett pågående uppdrag utgörande revisionsverksamhet eller – för det fall det nya uppdraget utgör revisionsverksamhet – i sin tur påverkas av andra uppdrag, föreligger en presumtion för att han måste avsäga sig uppdraget. Revisorn kan då vidta åtgärder för att bryta presumtionen. Lyckas han med detta kan han åta sig det tillkommande uppdraget.

Det åligger revisorn att kontinuerligt pröva om hans oberoende är eller framstår som hotat i de olika uppdrag han åtar sig. Detta innebär att revisorn fortlöpande måste genomföra nya tester för att utröna om tillkommande omständigheter utgör ett individuellt hot mot oberoendet. Denna prövning gäller inte bara omständigheter inom det enskilda revisionsuppdraget utan även inom andra uppdrag som kan påverka revisorns möjlighet att genomföra en oberoende revision.

6.3.4 Några särskilda frågor vid tolkningen av RevL:s oberoenderegler

6.3.4.1 Inledning

Genom införandet av RevL har frågorna om vilka omständigheter som utgör ett relevant hot mot oberoendet samt i vilken mån det anses vara möjligt för revisorn att åta sig eller bibehålla ett uppdrag trots förekomsten av sådana omständigheter kommit att bli väsentliga. För närvarande finns det endast en begränsad mängd tolkningsdata som kan tjäna som direkt hjälp vid uttolkningen av RevL:s oberoenderegler. Vare sig i RevL:s förarbeten eller i den praxis som finns i anslutning till lagen finns några klara tolkningsanvisningar för tillämpningen av RevL:s oberoenderegler.[148] Den enda tydliga i förarbetena framförda anvisningen rörande ändring

[148] Se dock RN:s avgöranden D 4/03 och F 9/03.

av äldre praxis (meddelad av RN med stöd av 1995 års RevL) är att det framhålls att RN varit allt för restriktiv vid bedömningen av tillåtligheten av s.k. sidoverksamhet, dvs. verksamhet som inte är att anse som revisionsverksamhet eller revisionsnära verksamhet.[149] En av de frågor som kvarstår obesvarad är i vilken mån den praxis som bl.a. RN har utbildat rörande tillämpningen av oberoendereglerna i 1995 års RevL alltjämt skall anses ge uttryck för innehållet i god revisorssed i fråga om de yrkesetiska kraven på revisorers oberoende. Vidare aktualiseras frågan om de handlingsnormer beträffande redovisningsjäv som gällde enligt de numera upphävda föreskrifterna i RNFS 1997:1 fortfarande skall vara relevanta vid tillämpningen av 21 § RevL inom ramen för den goda revisorsseden.

Jag skall i detta avsnitt inledningsvis diskutera det normativa sambandet mellan RevL och 1995 års RevL. Därefter övergår jag till att behandla frågan om, och i sådant fall i vilken mån, de handlingsregler som kom till uttryck i RNFS 1997:1 alltjämt skall vara ledanden för tillämpningen av 21 § RevL i relevanta delar.

6.3.4.2 Betydelsen av praxis meddelad med stöd av 1995 års RevL vid tillämpningen av RevL:s oberoenderegler

De två lagarnas strukturella samband

I likhet med RevL var kraven på revisorn i oberoendehänseende i 1995 års RevL utformade som ramregler. Detta manifesterades genom att revisorn var skyldig att följa den vid varje tidpunkt gällande goda revisorsseden.[150] I linje med vad som flera gånger sagts om syftet med oberoenderegleringen var oberoendekravet konstruerat på så sätt att revisorn vare sig i sitt agerade som yrkesman eller som privatperson fick ägna sig åt verksamhet som kunde komma att rubba tilltron till hans verksamhet som revisor.

Lagens oberoenderegler byggde på en distinktion mellan tre kategorier av oberoendehot. Den första kategorin utgjordes av de hot mot oberoendet som identifierades genom jävsregler i de olika speciallagar enligt vilka kvalificerade revisorer skulle genomföra revision. Den andra kategorin utgjordes av sådana hot mot oberoendet som uppkom i det enskilda fallet eller i det enskilda uppdraget. Slutligen kunde ett hot mot oberoendet relatera till bedrivandet av viss verksamhet.[151]

[149] Prop. 2000/01:146, s. 55 och 107.
[150] 14 § 1 st 1995 års RevL.
[151] 14 § 2 st och 15 § 1995 års RevL.

Lagens krav på oberoende var alltså att se som en påbyggnad på bl.a. ABL:s jävsregler genom att oberoendet med lagens systematik kunde hotas pga. *jäv* eller genom att någon *särskild omständighet* rubbade förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Sådana omständigheter kunde vara relaterade antingen till revisorns förhållande till en klient eller till revisorns verksamhet i övrigt.

Hänvisningen i 14 § 2 st 1 led. 1995 års RevL till gällande jävsbestämmelser var som nämnts ovan närmast av formell natur.[152] Så fort revisorn överträtt gällande jävsregler ansågs han ha överträtt sina åtaganden som kvalificerad revisor. Bestämmelsen i 14 § 2 st 2 led. 1995 års RevL var utformad som en *generalklausul* rörande revisorns oberoende. Till skillnad från första ledet fanns det här ett utrymme att pröva om omständigheterna i det enskilda fallet var sådana att det var eller framstod som olämpligt att revisorn åtog sig eller bibehöll ett uppdrag. Bedömningen som skulle göras var om det förelåg något relevant hot mot revisorns oberoende vid genomförandet av ett visst uppdrag. Hotet skulle kunna hänföras till en för det aktuella uppdraget specifik omständighet. Bestämmelsen var med andra ord primärt inriktad på de *specifika* förhållandena i det *enskilda* fallet. Bestämmelsen gällde såväl enskild revisor som registrerat revisionsbolag. Syftet med generalklausulen var att garantera kvalificerade revisorers respektive registrerande revisionsbolags oberoende inte bara i relationen mellan revisorn och revisionsklienten respektive klientens direkta intressenter, utan även utåt i förhållande till samtliga externa intressen till vars förmån revisionen genomfördes.

Det faktum att generalklausulen primärt var inriktad på de individuella omständigheterna i det enskilda fallet hindrade dock inte RN att formalisera oberoendebedömningen genom att med stöd av generalklausulen uttala att viss verksamhet per presumtion utgjorde ett relevant hot mot oberoendet. Som exempel på detta kan anföras RN:s beslut i ärendet D 52/00-01. En av frågorna i ärendet var om det faktum att revisorn hade klienter gemensamt med en redovisningsbyrå, i vilken han var vald revisor, utgjorde ett hot mot revisorns oberoende. Nämnden uttalade följande.

> "A-son är vald revisor i tre redovisningsbyråer med vilka han har flera gemensamma klienter. Av 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till hans opartiskhet eller självständighet. Härvid bör framhållas att lagtexten talar om omständigheter som *kan* rubba förtroendet. Den omständigheten att en revisor

[152] Se avsnitt 6.3.1.2.

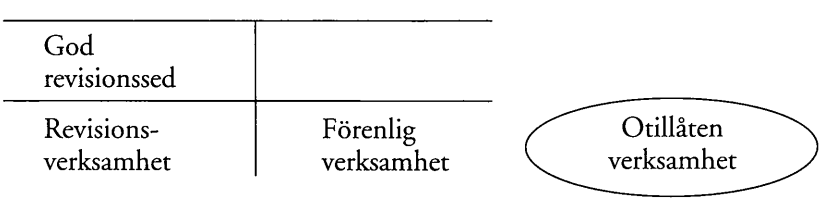
har klienter gemensamma med en redovisningsbyrå är *i sig* [min kursivering] en omständighet som kan rubba förtroendet. Att revisionsbyrån – enligt A-son – inte är ekonomiskt beroende av de aktuella klienterna förändrar inte denna bedömning."[153]

Slutligen innehöll lagens 15 § ett förbud mot utövande av sådan verksamhet som inte utgjorde revisionsverksamhet – i den betydelse begreppet hade enligt 1995 års RevL – och som kunde rubba tilltron till revisorns oberoende. Bestämmelsen var till sin natur absolut i så mån att om viss verksamhet utgjorde ett hot mot oberoendet förelåg ett förbud mot utövandet av denna verksamhet. Detta kan exemplifieras genom RN:s uttalande i ärendet beträffande frågan om konkursförvaltarskap är förenligt med revisionsverksamhet.[154] RN konstaterade där att:

"Det RN nu har att bedöma är inte om X (ett registrerat revisionsbolag [min anm.]) genom ett, eller vissa, av ifrågavarande konkursförvaltaruppdrag har orsakat att förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet kunnat rubbas. Det som skall bedömas är i stället om affärsverksamheten konkursförvaltning, med hänsyn till att den utgör annan verksamhet än revisionsverksamhet, kan rubba förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet i den mening som avses i 15 § första stycket RevL."

Med stöd av 15 § i 1995 års RevL förbjöd RN revisorer att ägna sig åt dels verksamhet med affärsmässigt inslag med presumtiva återverkningar på revisionsuppdrag, dels viss privat verksamhet i fall risk förelåg för hot mot oberoendet i revisionsverksamheten.

Satt i relation till de yrkesetiska kraven på revisor kan systematiken i 1995 års RevL:s oberoenderegler schematiskt beskrivas enligt följande.



[153] En faktor som begränsar avgörandets generella betydelse är att RN inte uttryckligen tagit ställning till frågan om redan en enda gemensam klient räcker för att oberoendet skall vara hotat.
[154] D 13/00-01.

Värnet om de kvalificerade revisorernas och de registrerade revisionsbolagens oberoende var också av betydelse för fastställandet av på vilket sätt revisorerna fick bedriva sin verksamhet. Dessa organisationella regler var inriktade på förutsättningarna för registrering av revisionsbolag samt på tillåtna verksamhets- respektive anställningsformer. En förutsättning för att ett revisionsbolag skulle kunna registreras var att bolagets verksamhet enligt bolagsordningen inte omfattade annan verksamhet än revision och därmed förenlig verksamhet.[155] Vidare föreskrevs att en revisor inte fick vara verksam som enskild näringsidkare eller i bolag som utövade annan verksamhet än sådan som var förenlig med revisors yrkesutövning.[156]

Ser man på bakgrunden till RevL föranleddes lagstiftningsarbetet, som ovan nämndes, av den diskussion kring ägandeformerna för revisionsbolag som fördes på grundval av de av RN meddelade avgörandena rörande indirekt ägande av registrerade revisionsbolag. Utredningsarbetet resulterade bl.a. i en omarbetning av oberoendereglernas utformning. Ett av de stora förtydligandena som görs i RevL i förhållande till 1995 års RevL är klargörandet av de metoder som anvisas för säkrandet av oberoendet, oberoenderegleringens tre pelare.

Den *första* pelaren utgörs av metoden för bedömningen av vilka omständigheter som utgör ett hot mot oberoendet i revisionsverksamheten.[157] Bedömningen är tänkt att ske mot bakgrund av tre kategorier regler. Den första kategorin utgörs av regler som generellt förbjuder vissa verksamheter (25 § RevL och generalklausulen i 21 § 1 st 2 p. RevL).[158] Den andra kategorin utgörs av regler som förbjuder bedrivandet av viss generellt tillåten verksamhet pga. att den hotar tilltron till oberoendet i ett uppdrag som utgör revisionsverksamhet (21 § 1 st RevL). Slutligen finns i 21 § 2 st RevL regler om motåtgärder i fall av hot mot oberoendet som inte är absoluta. De två första kategorierna av regler hade sin motsvarighet i 1995 års RevL. Däremot saknar bestämmelsen i 21 § 2 st RevL om vidtagande av motåtgärder för det fall hot mot oberoendet föreligger, någon *uttrycklig* motsvarighet i 1995 års RevL.

Den *andra* pelaren utgörs av krav på dokumentation och på lämnande av information. Redan tidigare fanns krav på att revisorn skulle dokumentera sina bedömningar och åtgärder i revisionsverksamheten. Av RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) framgick nämligen att revisorns doku-

[155] 9–11 §§ 1995 års RevL.
[156] 16–17 §§ 1995 års RevL.
[157] 20, 21 och 25 §§ RevL
[158] Det senare gäller sannolikt endast om praxis rörande 1995 års RevL alltjämt skall anses utgöra en del av den goda revisorsseden.

mentation skulle innehålla sådan information som var väsentlig för att revisorns arbete skulle kunna bedömas i efterhand. Av dokumentationen skulle framgå:

1. de bedömningar, såsom väsentlighets- och riskbedömningar samt den planering, som legat till grund för granskningen,
2. den granskning som genomförts,
3. de iakttagelser som gjorts och de slutsatser som dragits samt
4. de åtgärder som vidtagits.[159]

Dokumentationskraven i RNFS 1997:1 omfattade också de råd som revisorn lämnat rörande revisionsklients redovisning samt de övriga rådgivningsuppdrag som revisorn utfört för en revisionsklients räkning.[160]

I och med RevL:s ikraftträdande har kravet på dokumentation införts i lag. Dokumentationskravet har utvidgats till att omfatta inte bara ställningstaganden vid revisionens genomförande utan även till sådan information som är väsentlig för att revisorns oberoende i revisionsverksamheten skall kunna bedömas i efterhand.[161] Härigenom skall ett ökat förtroende för revisorns oberoende i revisionsverksamheten uppnås. Vidare har RN meddelat närmare föreskrifter rörande dokumentationskravet i 2–5 §§ RNFS 2001:2, varvid de äldre föreskrifterna (RNFS 1997:1) har upphävts.[162]

Det är dock inte tillräckligt att revisorn efterlever kraven på dokumentation. Han är dessutom tvungen att hålla informationen tillgänglig för RN som företrädare för intressenterna. Genom informationsgivningen skall hotet mot oberoendet minska till en sådan nivå att lagstiftaren förklarat sig vara beredd att liberalisera förbundet mot bedrivande av viss sidoverksamhet.[163] 1995 års RevL saknade motsvarande krav. Det lagstadgande kravet på dokumentation är alltså till delar överfört från RN:s äldre föreskrifter och till delar nytt.

Den *tredje* pelaren utgörs av reglerna rörande formerna för revisionsverksamhetens och övrig verksamhets bedrivande. RevL innehåller anvisningar om hur revisorer skall organisera sin verksamhet och anordna samarbetsformer med andra yrkeskategorier än revisorer. I RevL:s krav på oberoende ligger bl.a. en skyldighet för revisorerna att organisera sin revisionsverksamhet så att deras opartiskhet, självständighet och objektivitet

[159] 10–11 §§ RNFS 1997:1.
[160] 14 § RNFS 1997:1.
[161] 24 § RevL.
[162] RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.
[163] Prop. 2000/01:146, s. 55.

säkerställs.[164] Ett av sätten på vilket oberoendet skall säkras är kravet på separation mellan å ena sidan revisionsverksamhet och revisionsnära verksamhet och å andra sidan (i och för sig generellt tillåten) sidoverksamhet.

Materiellt är de organisationella reglerna strukturerade på så sätt att det av 8 § RevL följer att en revisor som utövar revisionsverksamhet, som enskild näringsidkare eller i enkelt bolag, skall hålla annan verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamheten tydligt avskild från denna. Vidare följer av 10 § RevL att om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag så får ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten. Av 10 § följer också ett förbud mot innehav av andelar i andra företag än revisionsföretag. Denna del av regleringen motsvaras endast i begränsad mån av regleringen i 1995 års RevL.

Sammanfattningsvis kan konstateras att RevL:s tre pelare i delar har sina motsvarigheter i 1995 års RevL. Jag skall nu övergå till frågan om vilken betydelse sambandet mellan de två lagarna har för uttolkningen av RevL:s oberoenderegler. Jag kommer härvid att angripa frågeställningen i ljuset av kraven på förutsebarhet i uttolkningen av den goda revisorsseden.

Förutsebarhet som tolkningsargument

Reglerna i RevL har alltså i delar sina motsvarigheter i 1995 års RevL. Jag har i avsnitt 3.5.3.3 redogjort för vissa grundläggande rättssäkerhetsaspekter som skall tillgodoses vid tillämpningen av den goda revisorsseden. Som jag där fastslog skapas i praktiken en stor del av förändringarna i innehållet i den goda revisorsseden genom RN:s praxis. Innehållet i god revisorssed påverkas därmed i praktiken av RevL:s sanktions- och förhandsbeskedssystem, vilket i sin tur innebär att den goda sedens rättsliga innebörd kommer att påverkas av de begränsningar som gäller för RN:s avgöranden i disciplinärenden och ärenden om förhandsbesked. Ett sätt att utreda kopplingen mellan RevL och 1995 års RevL är därför att undersöka de krav på rättssäkerhet som uppställs på tillämpningen av den goda revisorsseden i RN:s disciplinära verksamhet. Frågan, som aktualiseras vid bedömningen av hur RevL:s oberoenderegler förhåller sig till 1995 års RevL, är i vilken mån förutsebarheten i rättstillämpningen påverkar tillämpningsprognosen rörande den nya RevL.

En av slutsatserna i kapitel 3 är att det finns skäl att göra skillnad mellan två typer av uttalanden i RN:s praxis rörande den goda revisorsseden. Det ena är det fall då praxismyndigheten gör sig till uttolkare av redan

[164] 20 § 2 led. RevL.

existerande, icke kodifierad, praxis. Detta innebär att innehållet i god sed i den del det inte tidigare fastställts genom tillsynsmyndighetens beslut, men ändå kan anses ha gällt genom t.ex. branschorganisationernas rekommendationer eller uttalanden, inte bör anses utgöra nyskapad praxis. Det andra typfallet av praxisavgöranden utgörs av att RN gör ett uttalande som förändrar rättsläget och tillskapar en ny handlingsdirigerande regel. På revisorsområdet är detta att jämställa med en ny skyldighet inom ramen för den goda revisorsseden. Det faktum att RN förändrat innehållet i den goda revisorsseden på det senare sättet innebär dock inte nödvändigtvis att en överträdelse av seden i denna del också är sanktionerbar. Detta förutsätter nämligen att revisorn vid tidpunkten för sitt agerande hade möjlighet att rätta sig efter det nya innehållet i den goda seden.

Jag menar att motsvarande resonemang bör kunna tillämpas vid tolkningen och tillämpningen av RevL:s oberoenderegler. Det finns skäl att göra skillnad mellan sådana delar av RevL som direkt anknyter till tidigare gällande rätt respektive de delar som utgör en ny legal anvisning om innehållet i god revisorssed. Detta innebär i enlighet med vad som ovan sagts att ställningstagandet till vilka omständigheter som utgör ett allvarligt hot mot oberoendet bör ta sin utgångspunkt i den praxis som förelåg före RevL:s ikraftträdande. Detsamma torde i utgångsläget gälla frågeställningen om vilka omständigheter som är av sådan natur att de inte ger skäl att ifrågasätta revisorns oberoende.[165] Av detta följer att tillämpningen av 21 § och 25 § bör *ta sin utgångspunkt* i de regler som ansågs utgöra gällande god revisorssed vid RevL:s ikraftträdande med beaktande av de tolkningsanvisningar som lagstiftaren därefter gett.

Annorlunda förhåller det sig i fråga om vilka *motåtgärder* som i det enskilda fallet är tillräckliga för att en oberoendehotande omständighet inte skall anses utgöra ett relevant hinder mot visst uppdrags antagande eller behållande. Lagstiftaren har i huvudsak endast angett principiella utgångspunkter för bedömningen av vilka motåtgärder som är tillräckliga vid olika hot mot oberoendet. Inom dessa ramar har tillämpningen överlämnats till att utvecklas inom ramen för den goda revisorsseden.[166] Eftersom kraven på revisorn i detta hänseende än så länge inte annat än undantagsvis kommit klart till uttryck föreligger ett tillämpningsproblem.[167] Utgångspunkten är att prövningen av oberoendet sker utifrån den praxis som förelåg jämlikt 1995 års RevL. Utanför de ramar som sätts av de fall där det överhuvudtaget inte är möjligt att vidta några motåtgär-

[165] Dvs. påverkar bedömningen enligt 21 § 2 st RevL.
[166] Jfr prop. 2000/01:146, s. 103 f.
[167] Se dock RN:s avgörande F 9/03.

der (vilket presumtionsvis får utläsas ur äldre praxis) måste därefter den acceptabla nivån fastställas. Har denna gräns inte uppnåtts torde det, menar jag, krävas något form av principuttalande från tillsynsmyndighetens sida innan praxis får sådan stadga att disciplinära åtgärder kan vidtas.[168]

Ovanstående kan belysas med ett exempel taget ur FAR:s skrift "Analysmodellen". I denna behandlas bl.a. det tidigare nämnda fallet att en kvalificerad revisor är vald revisor i ett redovisningsbolag med vilket han har gemensamma klienter. En dylik relation utgör enligt RN:s praxis ett hot mot oberoendet som normalt brukar rendera påföljden erinran.[169]

FAR identifierar två hot mot oberoendet vid denna typ av relationer, nämligen egenintressehot samt vänskapshot. I fråga om egenintressehotet uttalas i "Analysmodellen" följande.

> "Om inga övriga särskilda omständigheter föreligger torde egenintresset inte vara på den nivå att motåtgärder skall behöva sättas in."[170]

Som skrivningen får förstås kan en sådan relation mellan revisorn och hans klientbolag bli relevant i oberoendehänseende endast i de fall det föreligger sådana omständigheter som gör att egenintressehotet i det specifika fallet blir påtagligt. Som exempel nämns att redovisningsbolagets företagsledare är en aktiv och dominant person inom företagsvärlden på den aktuella orten och har stor möjlighet att påverka företags val av revisor.[171]

Här föreligger alltså en diskrepans mellan den goda revisorsseden såsom den manifesterats i RN:s praxis till 1995 års RevL och den uttolkning som FAR gjort av sedens innehåll enligt RevL. Hur skall nu en revisor agera för det fall han blir tillfrågad om han är villig att åta sig ett uppdrag som revisor i ett redovisningsbolag som har klienter gemensamma med revisorn?

Enligt min i kapitel 3 redovisade utgångspunkt har RN:s syn på innehållet i god revisorssed företräde framför uttalanden från branschen så länge inte nämndens ställningstagande ändrats vid överprövning i domstol.[172] Således innebär god revisorssed alltjämt att revisorns oberoende framstår som hotat i fall som detta. Den kritiska frågan är i stället hur 21 § 2 st RevL skall tillämpas. Den prövning som skall göras enligt denna

[168] Betydelsen av denna slutsats begränsas av att det är revisorn som har bevisbördan för att nödvändiga åtgärder vidtagits, se prop. 2000/01:146, s. 60 f.
[169] Om val av påföljd se Diamant 2002, s. 5.
[170] FAR – Analysmodellen, s. 27 f.
[171] FAR – Analysmodellen, s. 28.
[172] Jfr prop. 2000/01:146, s. 87 f.

bestämmelse är dels om hotet mot oberoendet är så ringa att det överhuvudtaget inte behöver beaktas, dels om det finns utrymme för att vidta motåtgärder för att eliminera hotet.

Utifrån de ställningstaganden som gjorts i detta arbete bör gränsdragningen mellan relevanta och icke relevanta oberoendehotande omständigheter göras med utgångspunkt i de ställningstaganden som gjorts genom tidigare uttalanden rörande god sed. Eftersom RN uttalat att ett samarbete mellan en revisor och en redovisningsbyrå i vilken han är vald revisor *normalt* utgör ett hot mot oberoendet föreligger enligt min uppfattning en presumtion för ett relevant hot mot oberoendet. Åtar sig revisorn trots detta ett sådant revisionsuppdrag föreligger en presumtion för oberoendehot. Han måste därför exculpera sig antingen genom att visa att det fanns särskilda omständigheter i det enskilda fallet som balanserade hotet mot oberoendet, eller att han vidtagit tillräckliga motåtgärder för att balansera hotet. Eftersom frågan om vilka åtgärder som skall anses vara tillräckliga för att balansera ett hot mot oberoendet inte tidigare varit föremål för bedömning vare sig genom generella uttalanden från RN eller branschen eller i enskilda disciplinärenden finns här ett öppet tolkningsutrymme. Denna osäkerhet bör, enligt min mening, i det enskilda fallet tolkas till revisorns fördel. Med hänsyn till att RN i huvudsak utvecklar den goda revisorsseden genom sina disciplinavgöranden bör därför innehållet i denna att vara generellt tillåtande i de fall där revisorns bedömning framstår som rimlig.

Slutsatser

I RevL:s förarbeten har endast angetts att reglerna om generella förbud mot bedrivande av sidoverksamhet i 25 § RevL är tänkta att användas mindre restriktivt än tidigare. I övrigt finns det, såvitt kan uttolkas av RevL:s förarbeten samt den begränsade praxis som hunnit utvecklats till RevL, få tydliga indikatorer på att den nya lagstiftningen är avsedd att medföra några avgörande förändringar i fråga om tillämpningen av regleringen när det gäller frågan om revisorns oberoende. Tvärtom verkar lagstiftaren utgå från att vad som i huvudsak behövs, är ett tydliggörande av de specifika hoten mot revisorns oberoende samt de åtgärder som revisorerna kan eller bör vidta för att eliminera alternativt minska ett sådant hot till en acceptabel nivå. Utvecklingen skall i stället ske genom en kontinuerlig vidareutveckling av de krav som uppställs på revisorn i den goda revisorsseden. Detta innebär i sin tur att den goda sedens innehåll måste vidareutvecklas inom ramen för RevL. Basen för denna utveckling är det innehåll som den goda revisorsseden hade vid RevL:s ikraftträdande.

Härigenom är det, i vart fall på detta stadium, rimligt att utgå från att hittills gällande praxis i stort alltjämt kommer att ha bäring på uttolk-

ningen av gällande innehåll i den goda revisorsseden. Detta gäller, som jag återkommer till nedan, inom den ram som sätts av analysmodellen. Utifrån vad som här sagts är det rimligt att utgå från praxis till 1995 års RevL i stort även fortsättningsvis kommer att ha presumtionsvis bäring på uttolkningen av gällande rätt.

6.3.4.3 Betydelsen av RN:s upphävda föreskrifter RNFS 1997:1 vid tillämpningen av RevL:s oberoenderegler

I och med RevL:s ikraftträdande upphävde RN sina föreskrifter RNFS 1997:1.[173] Föreskrifterna innehöll regler om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet. Av föreskrifterna följde att en revisor inte fick biträda vid en revisionsklients medelsförvaltning eller kontroll däröver. Förbudet mot biträde vid medelsförvaltning omfattade även annan som var verksam inom det revisionsorgan inom vilket revisorn verkade.[174]

Vidare stadgades under rubriken "Redovisningsjäv" att en revisor inte fick biträda vid en revisionsklients redovisning på annat sätt än genom att lämna råd. Reglerna avsåg även annan som var inblandad i revisionsuppdraget. Med råd avsågs:

1. upplysningar om de krav som tillämpliga författningar och god redovisningssed ställer på redovisningen,
2. förslag till utformning och organisation av redovisningssystem,
3. förslag till bokföringsåtgärder såsom förslag till rättelser av bokförda poster och förslag till åtgärder i samband med bokslut samt
4. förslag till åtgärder i samband med upprättande av offentlig redovisning.[175]

Revisorn fick vidare inte åta sig ett revisionsuppdrag om någon annan i det revisionsorgan i vilket revisorn var verksam biträdde vid revisionsklientens redovisning på annat sätt än genom att lämna råd och detta biträde lämnades av någon som var överordnad revisorn eller omfattade löpande bokföring. Förbudet gällde dock inte om

1. samtliga affärshändelser var dokumenterade med verifikationer som uppfyllde kraven i 5 § 1976 års bokföringslag,

[173] Se 1 p. ikraftträdande och övergångsbestämmelserna till RNFS 2001:2.
[174] 5 § RNFS 1997:1. Med revisionsorgan avsågs enligt 1 § 2 p. RNFS 1997:1 "revisionsföretag samt annat företag som ingår i samma koncern som ett revisionsföretag eller som på grund av ägarförhållanden, administrativt samarbete, avtal eller annan anledning kan uppfattas ingå i samma affärsmässiga gemenskap som ett revisionsföretag." Jfr här RevL:s definition av revisionsgrupp i 2 § 6 p.
[175] 6–7 §§ RNFS 1997:1.

2. revisionsklienten genom attestering hade godkänt verifikationerna som dokumentation av affärshändelser i den verksamhet som revisionsuppdraget omfattade och
3. revisionsklienten genom kontering på verifikation eller på annat sätt hade sett till att affärshändelserna var klassificerade till sin art.

Slutligen innehöll föreskrifterna ett mer generellt utformat stadgande av det innehåll att hinder mot utförande av revision förelåg om någon tillhörande samma revisionsorgan som revisorn lämnat råd eller annat biträde avseende en revisionsklients redovisning i sådan omfattning eller under sådana förhållanden i övrigt att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet vid utförandet av revisionsuppdraget kunde ifrågasättas.[176] Frågan är i vilken mån dessa nu upphävda regler alltjämt kan vara ledande för tolkningen av gällande rätt.

Oberoendereglerna i RNFS 1997:1 berörde i delar frågor som också regleras i ABL. Detta gällde bl.a. förbudet mot medelsförvaltning åt revisionsklient. Så verkar bestämmelsen i 5 § RNFS 1997:1 ha motsvarat medelsförvaltningsjävet i 10 kap. 16 § ABL. I viss mån måste således bedömningen här göras med hänsyn till RNFS:s samband med jävsreglerna i ABL. I de fall en sådan anknytning finns, borde upphävandet av föreskrifterna inte utgöra någon förändring av innehållet i gällande rätt i annan omfattning än vad som följer av sambandet mellan RevL och ABL.

Ifråga om redovisningsjävet i 6–9 §§ RNFS 1997:1 framstår rättsläget åtminstone vid ett första påseende som mer komplicerat. Det är nämligen möjligt att hävda att föreskriftens regler om redovisningsjäv, på samma sätt som i fråga om medelsförvaltningsförbudet i 5 § RNFS 1997:1, skall anses utgöra en yrkesetisk tolkning av motsvarade regler i ABL. I den mån dessa regler står i överensstämmelse med varandra borde man, menar jag, kunna tillämpa föreskrifternas principer inom ramen för ABL:s jävsbestämmelser och därmed under de revisorns åligganden som följer av god revisorssed.

Lexikalt framstår det dock som om ABL:s regler om jäv i delar har ett annat tillämpningsområde än vad RNFS 1997:1 hade. Enligt sin ordalydelse är reglerna i ABL inriktade på klientens *bokföring* medan jävsreglerna i RNFS i stället var avsedda att förhindra *redovisningsjäv*. Regleringen i ABL verkar således ta sikte enbart på bokföringsåtgärder medan RN:s föreskrifter i stället omfattade insatser som var att hänföra till redovisningsåtgärder.

I 4 kap.1 § bokföringslagen (1999:1078 [BFL]) anges att bokföringsskyldigheten innebär en skyldighet att löpande bokföra affärshändelser,

[176] 9 § RNFS 1997:1.

att tillse att nödvändiga verifikationer finns, att bevara all räkenskapsinformation samt att – för det fall företaget är ett bokslutsföretag – upprätta en balansräkning och avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut.[177] Som redovisningsåtgärder räknas löpande redovisning, årsbokslut, årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter.[178] Rent språkligt framstår det som om RN:s föreskrifter rörande redovisningsjäv täckte fler av revisorns insatser än ABL:s bestämmelse om bokföringsjäv. Det verkar alltså som om RN:s föreskrifter i större utsträckning än ABL:s jävsbestämmelser inskränkte området för tillåten bokförings- och redovisningskonsultation i förhållande till revisionsklient.

RN har i ett avgörande från 1995 berört frågan om förhållandet mellan ABL och tidigare gällande Kommerskollegiets revisorsföreskrifter[179] vilka i delar motsvarade RNFS 1997:1.[180] I ärendet hade en person verksam vid samma revisionsorgan som revisorn biträtt en revisionsklient med upprättande av bokslut. I samband härmed kom biträdet – som inte var inblandat i revisionen – att vidta vissa åtgärder som var att hänföra till den löpande bokföringen. RN konstaterade i sitt beslut att:

> "Det räkenskapsmaterial som lämnats för systematisk bearbetning på revisionsbyrån avvek således på ett inte oväsentligt sätt från de krav som ställs på sådant material i 37 § Kommerskollegiets revisorsföreskrifter för att revisionsorganet skall få biträda med bokföringen. A-son (revisorn [min anm.]) har därmed i sitt revisionsuppdrag brutit mot jävsbestämmelserna i 10 kap. 4 § (nu 16 § [min anm.]) första stycket 2 p. aktiebolagslagen och Kommerskollegiets revisorsföreskrifter."

Tydligen har RN menat att överträdelsen av kollegiets föreskrifter innebär att revisorn gjort sig skyldig till överträdelse dels av ABL:s jävsregler, dels av kollegiets föreskrifter i sig. Således verkar föreskrifterna enligt nämndens mening ha utgjort såväl en tolkningshjälp för ABL:s regler som haft en självständig yrkesetisk betydelse.

Sammanfattningsvis menar jag att utgångspunkten för ställningstagandet till vilken betydelse de upphävda jävsbestämmelserna i RNFS 1997:1

[177] Jfr RN:s avgörande D 38/02 i vilket RN uttalade att med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av årsredovisning.
[178] Prop. 1998/99:130, s. 174.
[179] KFS 1986:8.
[180] D 2/95. Ärendet rörde tillämpningen av de vid tidpunkten för revisorns åtgärd gällande av Kommerskollegium meddelade föreskrifterna. Dessa innehöll bestämmelser rörande jäv som i huvudsak motsvarade de i RNFS 1997:1.

har för uttolkningen av innehållet i god revisorssed, är att reglerna idag inte kan ges en formell verkan. Dessa måste för sin relevans kopplas antingen till 21 § RevL eller till andra yrkesetiska krav. Så länge handlingsreglerna anknöt till ABL i bemärkelsen att de utgjorde en yrkesetisk tolkningsgrund bör de prövas i relationen mellan ABL och 21 § RevL. Således måste först de normer som kan anses utgöra en tolkning av ABL:s bestämmelser om bokföringsjäv identifieras. När det gäller övriga omständigheter måste de i varje enskilt fall prövas mot 21 §.

Vid denna senare prövning är det enligt mitt förmenande rimligt att anta att innehållet jävsbestämmelserna i RNFS 1997:1 alltjämt presumtionsvis skall ses som innehållet i god revisorssed och därför beaktas vid en prövning enligt 21 § RevL. Denna slutsats grundar jag främst på två faktorer. För det första så har de krav på revisorns oberoende som uppställdes i RNFS 1997:1 inte ersatts av någon annan form av regler eller normer. Behovet av kontinuitet i tillämpningen av god revisorssed – grundat på bl.a. förutsebarhetskrav – talat därför för att innehållet i bestämmelserna alltjämt skall anses utgöra en presumtion för innehållet i god revisorssed. För det andra finns det inget i den nya RevL:s förarbeten som talar för att lagstiftaren menat att de principer som föreskrifterna gav uttryck för inte längre skall anses utgöra innehållet i god revisorssed. Inte heller är det möjligt att ur RN:s praxis utläsa något tydligt ställningstagande till att innehållet i god sed är avsett att förändras efter upphävandet av RNFS 1997:1.

6.4 Den svenska analysmodellen

6.4.1 Kort om analysmodellens konstruktion

Som framgått av den genomförda regelgenomgången är bedömningen av en revisors oberoende till delar generell genom förbudet i 25 § RevL mot bedrivande av sådan sidoverksamhet som typiskt sett utgör ett hot mot oberoendet. Det generella förbudet i 25 § RevL kompletteras av den individualiserade bedömningen av oberoendet som skall ske genom tillämpningen av analysmodellen i 21 § RevL. Man kan säga att analysmodellen utgör den individuella delen av oberoendereglerna.

Analysmodellens individualiserade funktion manifesteras i dess syfte att förmå revisorn att *i det enskilda uppdraget* agera på ett sådant sätt att tilltron till hans funktion inte är eller framstår som hotad. Man kan säga att analysmodellen inom sitt tillämpningsområde uppställer den aktsamhetsstandard som skall säkra revisionens funktion. I propositionen till RevL har fastslagits att denna funktion skall säkras genom att analysmodellen tillämpas utifrån följande grundläggande principer.

"I prövningen enligt denna paragraf skall vägas in alla för tredje man kända och okända omständigheter, såsom personliga och ekonomiska mellanhavanden mellan revisorn och den som skall granskas. Vidare skall förtroendestärkande åtgärder, såsom intern kvalitetssäkring eller externa kontrollåtgärder, beaktas. Dessa omständigheter måste sedan hypotetiskt prövas mot hur en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter, skulle bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt."[181]

Av bestämmelsen i 21 § RevL följer att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. Föreligger någon av de i lagrummet uppräknade omständigheterna gäller en presumtion för att revisorn skall avstå från att åta sig uppdraget eller avsäga sig det. Av bestämmelsens andra stycke följer dock 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 oberoende.

Av analysmodellens konstruktion följer att tillämpningen sker i två steg. I det första (21 § 1 st RevL) skall sådana omständigheter identifieras som i det enskilda fallet utgör ett så allvarligt hot mot oberoendet att presumtionen om att revisorn måste avsäga sig uppdraget slår till. Detta är vad jag kallar för *analysmodellens presumtionsdel.* Analysmodellens presumtionsdel består i sin tur av två led. I denna görs nämligen skillnad mellan de i första punkten uppräknade omständigheterna som presumeras utgöra ett allvarligt hot mot oberoendet respektive generalklausulen i den andra punkten.

Bestämmelsens andra del, som kommer i uttryck i 21 § 2 st RevL, behandlar de *presumtionsbrytande omständigheterna.* Här kontrasteras värnet om oberoendet mot behovet av att revisorn skall kunna verka på ett för klienten effektivt sätt. Härigenom har tillskapats ett utrymme för att beakta särskilda omständigheter i det enskilda uppdraget och i förhållande till speciella verksamhetstyper.

[181] Prop. 2000/01:146, s. 104.

6.4.2 Analysmodellens tillämpningsområde

6.4.2.1 Gränserna för analysmodellens tillämplighet – gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet

Analysmodellens syfte är att värna revisorns kärnverksamhet, dvs. revisionsverksamheten. Bestämmelsen har därför konstruerats på så sätt, att de uppkomna hoten mot oberoendet samt eventuella effekter av dessa skall prövas gentemot de revisorns uppdrag som är att karaktärisera som revisionsverksamhet. Detta innebär i sin tur att gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och övrig verksamhet blir av väsentlig betydelse vid fastställandet av analysmodellens tillämpningsområde.

Jag har i avsnitt 4.4 fört en diskussion om principerna för fastställandet av innehållet i begreppet revisionsverksamhet. För att kunna tillämpa de där dragna slutsatserna måste dessa förtydligas på några punkter. I huvudsak rör det sig om förutsättningarna för fastställandet av revisionsverksamhetsbegreppets *inre* respektive *yttre gräns* i det enskilda fallet. Båda dessa anknyter till gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och revisionsnära verksamhet. Medan den inre gränsen är inriktas på klassificeringen av revisorns olika typer av granskningsuppdrag är den yttre inriktad främst på skiljelinjen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning.

6.4.2.2 Interna respektive externa granskningsuppdrag

Problematiken med den inre gränsdragningen består i att det finns uppdrag av granskningskaraktär som revisorn utför men som endast är avsedda att användas som underlag för interna kvalitetshöjande åtgärder från klientens sida. Avgörande för den inre gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och övriga uppdrag är därför att resultatet av granskningsverksamheten inte skall vara avsedd att kommuniceras med andra än med uppdragsgivaren.[182] I RevL görs nämligen åtskillnad mellan sådan revisorns verksamhet som skall ses som intern och därmed inte omfattas av revisionsverksamhetsbegreppet, respektive sådan som är att anse som extern.[183] Avgörande för bedömningen blir därför identifikationen av beställaren av granskningsuppdraget respektive mottagaren av

[182] Se 2 § 1 st 7 p. a) RevL.

[183] I propositionen till RevL klargjorde lagstiftaren detta genom att konstatera att sådan verksamhet som innefattar granskning men där resultatet av granskningsuppdraget inte är avsett att användas i förhållande till tredje man inte skall omfattas av begreppet revisionsverksamhet. Se prop. 2000/01:146, s. 42 och 86.

resultatet av den utförda granskningen. Gränsdragningen påverkas således av hur man fastställer vem som skall anses vara uppdragsgivare.

Jag har i avsnitt 4.3.3.4 konstaterat att huvudmannen i ett granskningsuppdrag som regel är det bolag i vilket uppdraget utförs. Detta leds i sin tur av de i ABL definierade organen, styrelse och VD. I propositionen till RevL uppges att utanför revisionsverksamhetsbegreppet faller internrevision och liknande granskningsverksamhet som sker på uppdrag av företagsledningen och enbart kommer att redovisas till företagsledningen.[184] Klart är att så länge det endast är bolagsledningen som är mottagare av revisorns granskningsrapport så är den intern och kommer därmed inte att omfattas av revisionsverksamhetsbegreppet.[185]

Beroende på hur man uppfattar bolagsstämman uppkommer frågan om granskning genomförd på uppdrag av styrelsen avsedd att kommuniceras endast med ägarna vid en bolagsstämma skall ses som revisionsverksamhet. Det nämnda förarbetsuttalandet indikerar att begreppet uppdragsgivare skall tolkas i snäv bemärkelse och avse det organ hos uppdragsgivaren som har behörighet att företräda denne. Förarbetsuttalandet antyder att vad som avses falla utanför revisionsverksamhetens inre gräns endast är sådan granskningsverksamhet som skall syfta till att utgöra underlag för styrelsens och VD:s bolagsinterna arbete.

Jag menar för egen del att detta är ett rimligt ställningstagande med hänsyn till den svenska intressentmodellen. Enligt denna är ägarna att se som indirekta intressenter om än med viss särställning.[186] Således är kommunikation med dessa att jämställa med extern kommunikation och därmed innefattas denna i revisionsverksamhetsbegreppet. Därför kommer det faktum att ett uppdrag utförs i syfte att kommuniceras även med bolagets ägare sannolikt att kvalificera uppdraget såsom revisionsverksamhet.

6.4.2.3 Gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och övrig verksamhet

Vid fastställandet av revisionsverksamhetsbegreppet har i debatten utrymme ägnats främst åt den *yttre gränsen* dvs. i fråga om revisorns rådgivningsinsatser åt revisionsklient. Närmast kommer denna gränsdragning att beröra gränsen mellan revisionsverksamhet och revisionsnära verksamhet.

[184] Prop. 2000/01:146, s. 42 och 86.
[185] Prop. 2000/01:146, s. 42 och 86.
[186] Jfr 9 kap. 22 § ABL.

Som typiskt för revisionsnära verksamhet har i RevL:s förarbeten angetts vara att verksamheten är av sådan karaktär att det är naturligt att en revisor i allmänhet sysslar med den. Som exempel på sådan verksamhet nämns i propositionen:

- rådgivning inom områdena redovisning, organisation och beskattning,
- rådgivning och liknande verksamhet inom IT-området med nära koppling till redovisning och revision,
- rådgivning inom miljöredovisning och miljörevision,
- utgivning av egenproducerade skrifter inom revision, redovisning och beskattning,
- programutveckling och utbildning inom de nämnda områdena samt
- kapital- och fastighetsförvaltning av mindre omfattning med en reell anknytning till revisionsföretaget.[187]

Som motiv för att tillåta sådana verksamheter som exemplifieras med redovisnings-, organisations- och skattekonsultationstjänster sägs att dessa faller inom området för revisorns kärnkompetens, och att samhällsintresset talar för att denna kompetens skall kunna tas till vara även utanför revisionsverksamheten. Av detta kan man dra slutsatsen att en verksamhet alltid kan anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet om det med fog kan hävdas att den faller inom området för revisorns kärnkompetens, utan att för den skull utgöra revisionsverksamhet. Ligger verksamheten vid sidan av en revisors naturliga verksamhetsområde kan den däremot inte anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet.[188] Kvalifikationen av viss verksamhets karaktär skall således göras utifrån de verksamheter som en kvalificerad revisor normalt bedriver.

Jag anser att detta är en rimlig utgångspunkt för fastställandet av den yttre gränsen för vad som skall anses utgöra revisionsverksamhet. Samtidigt innebär detta synsätt vissa tillämpningsproblem. Som följer av punkten b) i 2 § 7 p. RevL omfattar begreppet revisionsverksamhet även sådan rådgivning som har ett samband med genomförda granskningsinsatser, s.k. revisionsrådgivning.[189] Innebörden av det här sagda är att det är möjligt att fastställa vad som skall anses utgöra revisionsrådgivning utifrån kopplingen till förbättringar inom de områden inom vilka revisorn enligt god revisionssed har att genomföra sin granskning. Fastställandet av vad som skall anses utgöra revisionsrådgivning görs alltså utifrån revisorns åligganden enligt god revisionssed. I 1975 års proposition till ABL kom-

[187] Prop. 2000/01:146, s. 54 och 91.
[188] Se prop. 2000/01:146, s. 91.
[189] Se prop. 2000/01:146, s. 86 f.

menterades sådana revisorns uppdrag som med hänsyn till utvecklingen av revisorsregleringen kunde tänkas ingå i begreppet god revisionssed. Som dylika rådgivningsinsatser angavs förbättringar i fråga om organisation, bokföring, kalkyler och budgetering.[190]

En konsekvens härav är att de i första strecksatsen uppräknade exemplen på vad som skall anses utgöra revisionsnära verksamhet lika väl kan vara att anse som revisionsverksamhet enligt 2 § 7 p. b) RevL om dessa uppdrag utförs inom ramen för ett granskningsuppdrag som omfattas av a) i samma lagrum. Således måste en gräns mellan revisionsrådgivning och annan fristående rådgivning fastställas.

6.4.2.4 Närmare om gränsen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning

Med RevL:s systematik omfattar begreppet revisionsverksamhet även sådan rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser i samband med utövande av revision.[191] Övrig rådgivning är med RevL:s terminologi fristående rådgivning.[192] Av förarbetena till RevL framgår inte hur gränsen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning skall dras. Lagstiftaren har anvisat att frågor av detta slag i stället bör lösas genom en utveckling av god revisors- och revisionssed, dvs. ytterst genom domstolarnas praxis.[193]

Jag har i avsnitt 4.4.3.4 behandlat RN:s avgörande D 18/00-01. Avgörandet visar hur revisorns skyldighet att agera inom ramen för god revisionssed utvidgats till en skyldighet att vidta åtgärder för att bolaget skall kunna efterkomma sina åtaganden enligt lag, genom att verka för att rättelse vidtas så att redovisningen står i överensstämmelse med de legala kraven. Rimligtvis måste detta också innebära att revisorn har en skyldighet att upplysa klienten om vilka krav som ställs på redovisningen i det aktuella fallet. Denna skyldighet får anses gälla den samlade verksamhet som faller under revisorns lagstadgade uppdrag. Rör det sig om lagstadgad revision kommer de upplysningar och råd revisorn lämnar om de krav som ställs på bolaget för att bolaget och dess ledning skall kunna efterkomma sina legala åtaganden att ses som revisionsrådgivning.

I de fall då rådgivningsinsatsen är av tämligen enkel natur torde bedömningen av om det är fråga om revisionsrådgivning inte vara särdeles komplicerad. Annorlunda är dock fallet om de legala kraven på klientens

[190] Prop. 1975:103, s. 429.
[191] 2 § p. 7 b) RevL.
[192] Prop. 2000/01:146, s. 51.
[193] Prop. 2000/01:146, s. 42.

agerande öppnar för skönsmässiga bedömningar. Så kan det vara om klienten inte efterkommit kraven i t.ex. BFL och BFL ger utrymmer för val av bokföringsmetod. Frågan är hur långt revisorns råd kan sträcka sig i dylika fall. Eftersom det åligger revisorn att lämna anvisningar om innehållet i gällande rätt, åligger det honom också att peka på de olika val som klienten kan göra för att föra sin bokföring i överensstämmelse med BFL:s krav.

I övrigt måste insatsen bedömas utifrån det genomslag som revisorns insats får hos revisionsklienten. Med detta avser jag att kravet på oberoende också innebär att revisorn måste göra en bedömning av konsultinsatsens beroendeskapande karaktär. Utrymmet för revisorn att vidta åtgärder inom t.ex. området för klientbolagets redovisning är bl.a. avhängigt av den kompetens som bolaget självt besitter. Frågan som revisorn måste ställa sig är om företagsledningen har den kompetens som behövs för att kunna bedöma de råd som revisorn lämnat. Skulle denna kompetens saknas torde utrymmet för revisionsrådgivning utöver en teknisk redogörelse för innehållet i gällande rätt minska. Slutsatsen blir därför att frågan om vad som skall anses utgöra revisionsrådgivning begränsas dels av revisorns legala uppgifter, dels av den kompetens som klienten besitter. Revisorn får nämligen inte utöva inflytande på en revisionsklients sätt att sköta bokföring och redovisning i sådan mån att revisorn senare kan tvingas att ta ställning till sina egna tidigare bokförings- och redovisningsinsatser.

Förhållandet mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning blir särskilt problematiskt i de små och medelstora revisionsklienterna. Förklaringen till detta är följande. De råd som revisorn i ett stort bolag ger, är en del av underlaget inför ett beslut som fattas av styrelsen. Styrelsen kan, genom den egna interna kompetensen, värdera och eventuellt förkasta det råd som revisorn ger. Sett i detta perspektiv kommer revisorns råd inte med nödvändighet innebära att revisorn haft ett oberoendehotande inflytande över klienten. Läget är annorlunda i de mindre bolagen. Bolagsledningen frågar revisorn om råd på grund av att den saknar egen kompetens. Revisorn ger rådet med vetskap om att bolaget med största sannolikhet kommer att följa rådet. Härigenom uppkommer en risk för att revisorn får just det bestämmande inflytande i bolaget som oberoenderegleringen är avsedd att förhindra.

6.4.3 Analysmodellens presumtionsled

Bestämmelsen i 21 § 1 st 1 p. RevL är som redan konstaterats avsedd att i huvudsak vara utformad som en presumtionsregel. Revisorn presumeras vara förhindrad att åta sig ett revisionsuppdrag i de fall som uppräknas i

bestämmelsen om det inte av omständigheterna klart framgår att det inte föreligger en situation som gör det påkallat att ifrågasätta revisorns oberoende.[194]

Inom den ram som sätts av presumtionen skall bedömningen av revisorns agerande göras utifrån de rimliga krav och förväntningar som en *"kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter"* kan tänkas ställa på revisorns agerade.[195] Problemet med en dylik formulering är att den är tämligen innehållslös om man inte kan fastställa hur olika föreliggande omständigheter skall kvalificeras som relevanta.

En jämförelse mellan den svenska regleringen och de slutsatser som drogs i det internationella avsnittet visar på vissa svenska särdrag. Ett första sådant särdrag är att presumtionen – i motsats till bl.a. den i EG:s oberoenderekommendation – är uppställd till *revisorns nackdel.*[196] Föreligger en av de i lagrummet uppräknade omständigheterna måste revisorn per presumtion avsäga sig uppdraget. För att få behålla ett uppdrag måste revisorn visa att en omständighet som omfattas av första styckets uppräkning inte hotar oberoendet i sådan mån att han måste avsäga sig uppdraget.

Ett andra särdrag är att presumtionen i 21 § 1 st RevL har knutits till förekomsten av vissa uppräknade omständigheter och inte till det inflytande eller den faktiska position som revisorn får genom den omständighet som är föremål för bedömning. Detta innebär att presumtionens tillämpningsområde så som det framställs i första stycket i viss mån objektiviserats. Dessa faktorer får den svenska regleringen att framstå som relativt sträng mot revisorn i ett internationellt perspektiv.

FAR har i sin skrift "Analysmodellen" tolkat det citerade förarbetsuttalandet på så sätt att RN genom RevL fått en skyldighet att beakta de särskilda omständigheterna i de enskilda fallen. En konsekvens av detta är enligt FAR att tyngdpunkten vid prövningen flyttats från de för allmänheten direkt synbara förhållandena, till revisorns förmåga och vilja att faktiskt utföra det enskilda revisionsuppdraget med opartiskhet och självständighet.[197] Det framstår alltså som om FAR menar att bedömningen av revisorns oberoende grundas på den välgrundade uppfattning om sitt oberoende som den enskilde revisorn har vid utförandet av det enskilda revisionsuppdraget. Det är möjligt att FAR tolkat förarbetsuttalandet som syftande på revisorns faktiska oberoende.

Jag är personligen tveksam till den av FAR framförda synen på analysmodellens tillämpning. Lagstiftaren har nämligen i RevL:s förarbeten

[194] Prop. 2000/01:146, s. 60 f.
[195] Prop. 2000/01:146, s. 104.
[196] Jfr Gometz 2002, s. 42 ff.
[197] FAR – Analysmodellen, s. 6.

uttalat att lagens oberoenderegler skall värna inte bara om revisorns faktiska oberoende utan även om det synbara oberoendet i betydelsen att det inte får förekomma några omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga att vara oberoende.[198] Således talar förarbetsuttalandena för att bedömningen även skall ske från en extern synvinkel. Bedömningen bör rimligen ske utifrån hur ett visst agerande skulle ha uppfattats av en *extern* betraktare med insikt i sakförhållandena. Jag menar därför att RevL:s hypotetiska prov skall baseras på en extern bedömning av revisorns agerande. Utgångspunkten är den bedömning av revisorns oberoende som skulle göras av en intressent som har viss kunskap om de relevanta omständigheterna samt dess betydelse för genomförandet av det enskilda revisionsuppdraget.

Ett problem med denna tolkning av det hypotetiska provet är att intressentkretsen är heterogen såväl i förhållande till de förväntningar som enskilda intressentgrupper kan ha på revisorn som i förhållande till den kompetens de olika intressenterna har. Som behandlades i avsnitt 4.3.3 så har de olika intressenterna dessutom olika rättsligt befogade krav på revisorns agerande. Ju starkare dessa rättsliga krav är desto större inflytande har intressenten över revisionen. Således skulle man kunna argumentera för att det är de rättsligt identifierade intressena som skall vara utgångspunkten för bedömningen av kravet på revisorns agerande i ett oberoendeperspektiv.

Samtidigt bygger oberoenderegleringen bl.a. på tanken att revisorn skall förhålla sig neutral till de olika intressentgrupperna utanför de ramar som sätt av lag.[199] Detta innebär att det hypotetiska provet bör ske utifrån de krav som en typisk företrädare för intressentkollektivet kan tänkas ha. Jag menar att det hypotetiska provet innebär att kravet på oberoende är uppfyllt om revisorns förhållande till de oberoendehotande omständigheterna är godtagbart för ett genomsnitt av intressentkollektivets medlemmar. I brist på andra tydliga tolkningsdata får, utifrån vad som sagts om RN som företrädare för det samlade intressentkollektivet, det återfalla på tillsynsmyndigheten att göra sig till uttolkare av frågan om i vilka fall revisorns oberoende är hotat inom ramen för analysmodellen.

Av det ovanstående kan man få intrycket att jag – i likhet med vad som synes vara fallet i RevL:s förarbeten – tenderar att se hela 21 § 1 st RevL som en enhetlig presumtionsregel. Jag menar dock att det finns skäl att se olika dels på de skilda delarna av första styckets första punkt, dels på första stycket punkten 1 i förhållande till generalklausulen i första stycket punkten 2.

[198] Prop. 2000/01:146, s. 57.
[199] Se t.ex. 10 kap. 4 § ABL och avsnitt 5.4.3 ovan.

Ser man på de olika delarna i 21 § 1 st 1 p. kan enligt mitt förmenande i huvudsak två typer av presumtionsregler identifieras. I det ena fallet rör det sig om regler som endast beaktar sådana omständigheter som uppkommer i relationen mellan revisorn den enskilde revisionsklienten. Detta manifesteras i författningstexten av att hänvisning sker till revisorns direkta respektive indirekta relation till uppdragsgivaren. Så är enligt mitt förmenande fallet i punkterna a) och d). Annorlunda förhåller det sig i de fall som omfattas av punkterna c) och e). Dessa är enligt sin ordalydelse avsedda att omfatta även de fall då den oberoendehotande omständigheten är kopplad till annan än klienten. Detta manifesteras i punkten c) genom att denna även omfattar det fallet att revisorn uppträtt *mot* klientens mening. Rimligtvis bör detta innebära att bestämmelsen kommer att omfatta det fall att revisorn företrätt annan än revisionsklienten. I punkten e) behandlas den omständigheten att revisorn blivit utsatt för hot eller andra påtryckningar. Denna bestämmelse är till sin lydelse inte begränsad till hot från klienten. Detta framgår också av RevL:s förarbeten där det anges att bestämmelsen är avsedd att omfatta hot eller påtryckningar från "revisionsklienten eller annan".[200] När det gäller punkten b) – dvs. självgranskningshotet – ger lagtexten ingen direkt ledning. Här kan anföras argument för olika lösningar. Frågan om hur man skall se på självgranskningshotet i detta avseende behandlas utförligt i avsnitt 7.5.3 nedan.

Även en jämförelse mellan de två punkterna i 21 § första stycket visar på en betydelsefull skillnad. Förekomsten av de i punkterna 1 a)–e) uppräknade omständigheterna utgör en presumtion för ett hot mot oberoendet som skall föranleda revisorn att avsäga sig uppdraget (dvs. en förbudspresumtion). Presumtionen grundas på att reglerna anger vissa omständigheter vars förekomst skall anses utgöra ett allvarligt hot mot oberoendet. Som huvudregel tas alltså inte hänsyn till den effekt som den oberoendehotande situationen får på revisorns agerande i revisionsverksamheten. Annorlunda förhåller det sig vid tillämpningen av generalklausulen. Av gjorda propositionsuttalanden följer att det skall råda en presumtion för att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget om det – även om förutsättningarna enligt någon av punkterna i första stycket 1 inte är uppfyllda – föreligger något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.[201] Presumtionen är i denna del inriktad på förekomsten av olika omständigheter som kan hota

[200] Prop. 2000/01:146, s. 102.
[201] Prop. 2000/01:146, s. 103.

revisorns oberoende. Vad som däremot inte omfattas av presumtionen är vilka dessa faktiska omständigheter är.

Problemet med presumtionsregeln vid tillämpningen av generalklausulen uppkommer genom kopplingen mellan de materiella reglerna i RevL och de i avsnitt 3 behandlade kraven på förutsebarhet vid tillämpningen av lagens sanktionsregler. I motsats till första ledet är skrivningen i andra ledet rörande identifikationen av vilka omständigheter som skall ha den presumtionsskapande effekten öppen. Den anger inte ens i typfallsform vilka omständigheter som skall utgöra ett hot mot oberoendet. Den återkoppling som eventuellt kan göras till praxis meddelad under 1995 års RevL kompliceras av att generalklausulen i den lagen återknöt till det dåvarande innehållet i revisionsverksamhetsbegreppet som även omfattade vad som idag skulle ses som revisionsnära verksamhet. Detta innebär att man måste återvända till de allmänna principerna om förutsebarhet vid tillämpningen.[202] Detta kommer alltså att innebära att RN har utredningsbördan för att den oberoendehotande omständigheten faller inom den ram som satts av yrkesetiska regler, och som borde vara kända av alla normalt aktsamma revisorer vid tidpunkten för agerandet. Härmed försvagas – menar jag – den presumtionsverkan som kopplats till 21 § 1 st 2 p. RevL något.

6.4.4 Analysmodellens presumtionsbrytande omständigheter

6.4.4.1 Bestämmelsens konstruktion

Den tämligen strikta utgångspunkten för tillämpningen av analysmodellen då en presumtion för hot mot oberoendet föreligger neutraliseras delvis genom tillämpningen av 21 § 2 st RevL. Bestämmelsen, som rör frågan om förutsättningarna för presumtionsgenombrott, bygger på en uppdelning av de oberoendehotande omständigheterna i tre kategorier. Den första utgörs av sådana oberoendehot som är så allvarliga att de överhuvudtaget inte kan balanseras. Då står inga andra åtgärder än att revisorn avsäger sig uppdraget till buds. De två övriga kategorierna omfattar hot mot oberoendet som direkt eller efter åtgärder vidtagna av revisorn, eller revisionsklienten, inte utgör ett så allvarligt hot mot oberoendet att revisorn måste avsäga sig uppdraget.[203]

[202] Se 4.3.4.2 ovan.
[203] Prop. 2000/01:146, s. 63 och 103.

Den första av dessa två kategorier utgörs av de fall av oberoendehot som genombryts då den omständighet som utlöste presumtionsregeln är av mindre betydelse. Hotet måste, med den terminologi som använts tidigare i detta arbete, vara *relevant*. Den andra kategorin oberoendehot som inte med automatik innebär att revisorn måste avsäga sig ett revisionsuppdrag omfattar situationer då revisorn, samt i vissa fall revisionsklienten, genom att vidta motåtgärder kan balansera hotet till en acceptabel nivå. Vilka dessa åtgärder kan vara måste bedömas utifrån det specifika hotet i den enskilda situationen. Ju starkare hotet är desto kraftigare motåtgärder bör fordras.[204]

Bevisbördan för att hotet inte är relevant i det enskilda fallet eller att tillräckliga motåtgärder vidtagits åvilar revisorn. Revisorns bevisbörda i dessa fall innebär enligt RevL:s förarbeten att revisorn, på begäran av RN, måste kunna lägga fram utredning som visar att det inte finns anledning att ifrågasätta hans oberoende.[205] En grundförutsättning för att revisorn skall kunna fullgöra sin bevisbörda torde vara att han dokumenterat sina åtgärder jämlikt 24 § RevL.[206]

Eftersom den propositionsvis uttalade bevisbörderegeln kan komma att tillämpas i samband med RN:s disciplinära åtgärder mot revisorer uppkommer frågeställningen om vilken utredningsbörda RN har rörande de omständigheter som läggs till grund för en disciplinär åtgärd. Regeringsrätten har i ett avgörande från 1996 rörande disciplinära åtgärder mot en fastighetsmäklare fastslagit att den disciplinära påföljden måste vara grundad på "otvetydigt fastslagna omständigheter".[207] Det sagda innebär att även om det är revisorn som skall visa vilka åtgärder eller omständigheter som föranlett honom att komma till slutsatsen att presumtionsgenombrott föreligger, så åligger det sannolikt RN att vederlägga revisorns påståenden om förekomsten av relevanta faktiska omständigheter.

En ytterligare komplikation vid uttolkningen av reglerna rörande presumtionsgenombrott i 21 § 2 st RevL är att en jämförelse mellan lagtexten och föreliggande motivuttalanden ger intrycket av att dessa källor inte riktigt verkar stämma överens. Enligt propositionen behöver revisorn inte avsäga sig uppdraget trots föreliggande hot mot oberoendet om han kan visa "att det *går att vidta* motåtgärder" som innebär att uppdra-

[204] Prop. 2000/01:146, s. 63 f. samt 103.
[205] Prop. 2000/01:146, s. 60 f.
[206] Jfr här RN:s avgöranden rörande effekterna av bristfällig dokumentation i bevishänseende, t.ex. D 1/01, D 12/01 och D 18/01. Motsvarande resonemang har förts av Kammarrätten i Stockholm i dom den 27 april 2001 i mål nr 891-1999 (överklagande av RN:s beslut i ärendet D 41/97).
[207] RÅ 1996 ref. 83.

get kan genomföras utan att oberoendet ifrågasätts.[208] Propositionens formulering är enligt mitt förmenande vagare än formuleringen i lagtexten som utgår från att det *har vidtagits* sådana åtgärder som balanserar hotet mot oberoendet för att revisorn skall få behålla uppdraget. Frågan är om det är tänkt att det skall vara möjligt att åta sig ett nytt uppdrag eller bibehålla ett pågående uppdrag trots ett befintligt oberoendehot för att först senare undanröja hotet mot oberoendet.

Jag menar att man vid svaret på denna fråga bör skilja på det fall att oberoendehotet uppkommer, och uppdagas, innan ett uppdrag accepterats respektive det fall att en oberoendehotande omständighet inträffar under ett redan pågående uppdrag. Skälet för att behandla de båda situationerna på olika sätt är att revisorn – i den mån detta är möjligt – skall fullfölja ett revisionsuppdrag. RN fastslog denna princip i ärendet F 1/95 där nämnden gjorde följande uttalande.

> "Generellt gäller vidare att en ordning där revisorn bedriver annan affärsverksamhet än revisionsverksamhet men säger sig vara beredd att lämna revisionsuppdrag i vilka hans oberoende kan komma att ifrågasättas, inte är acceptabel. Förtida avgång medför negativa konsekvenser och avbräck för klienten."

Har revisorn ännu inte åtagit sig ett uppdrag bör det därför stå klart att samtliga oberoendehot kan undanröjas eller balanseras till en rimlig nivå innan revisorn åtar sig uppdraget. Ett skäl för detta är att det inte är givet att revisorn klarar av att balansera hoten under granskningsuppdragets gång. Redan risken för en sådan situation bör avhålla revisorn från att åta sig ett uppdrag.

Annorlunda förhåller det sig om hoten uppstår eller uppdagas först under ett pågående uppdrag.[209] Här finns det ett klart intresse av att revisorn om möjligt slutför granskningen. Av intresse härvidlag är ovanstående uttalande i RN:s ärende F 1/95. RN anförde kravet på att revisorn i görligaste mån skall kunna avsluta revisionen som skäl *mot* att revisorn skulle få ägna sig åt sidoverksamheten. Men jag menar att om man väl har konstaterat att det har uppkommit balanserbara oberoendehotande omständigheter i ett visst granskningsuppdrag, som har drivits så långt att det ur kostnads- och effektivitetssynpunkt skulle vara orimligt att kräva att revisorn omedelbart avsade sig uppdraget, så är det också rimligt att revisorn ges utrymme för att vidta åtgärder som kommer att balansera oberoendehotet inom en skälig tid.

[208] Prop. 2000/01:146, s. 103.

[209] Att hotet uppdagas först under uppdragets gång torde kunna beaktas bara i de fall revisorn inte borde ha upptäckt det tidigare.

Nästa fråga är då inom vilken tid revisorn skall ha vidtagit dessa åtgärder. Avgörande är enligt mitt förmenande ånyo intressentskyddet. Den svenska regleringen utgår från att den kvalitativa bedömningen av revisorns arbete, av vilken oberoendet är en del, skall ske utifrån de krav som en rimligt upplyst intressent kan komma att ställa på revisorn. Skyddet bygger tekniskt på att intressenterna, själva eller på annat sätt, och då främst genom RN:s försorg, skall kunna bedöma revisorn agerande.[210] Normalt uppkommer denna möjlighet i och med att revisorn slutrapporterar sitt uppdrag genom avgivande av revisionsberättelse eller annan granskningsrapport. Således skulle det vara möjligt att hävda att revisorn måste vidta åtgärder så snart som möjligt – dock senast vid tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen.

Stöd för argumentet att den kritiska tidpunkten utgörs av avgivandet av revisionsberättelsen återfinns i RN:s avgörande D 24/99. Ett revisionsbolag var valt som revisor i en bostadsrättsförening tillsammans med en lekmannarevisor. Under samma tid var lekmannarevisorns syster styrelseledamot i föreningen, vilket den för uppdraget ansvarige auktoriserade revisorn kände till. Revisorn avgav trots detta en gemensam ren revisionsberättelse tillsammans med lekmannarevisorn. I sina skäl konstaterar RN bl.a. att revisorn underrättat föreningens styrelse, föreningens ekonomiske förvaltare samt lekmannarevisorn om de föreliggande förhållandena. Vidare talade han om för lekmannarevisorns suppleant att han ansåg att det vore lämpligt att denne trädde in i stället. Jävsförhållandet påtalades även i en revisionsrapport. RN uttalade följande i sina skäl.

> "Reglerna om revisorsjäv är av stor vikt för förtroendet för revisorsfunktionen. Att en lekmannarevisor är jävig vid utförandet av ett revisionsuppdrag är ett allvarligt avsteg från gällande bestämmelser. Detta gäller även i fall då en kvalificerad revisor är engagerad i uppdraget. A-son (den auktoriserade revisorn [min anm.]), som varit medveten om det aktuella jävsförhållandet, har vidtagit en rad åtgärder med anledning av den uppkomna situationen och verkat för att lekmannarevisorn skulle frånträda sitt uppdrag. När inte detta lyckades valde han emellertid att avge en ren revisionsberättelse. Revisorsnämnden finner att det inte kan anses förenligt med god revisorssed att avge en revisionsberättelse tillsammans med en jävig revisor utan att jävsförhållandet kommer till uttryck. Detta gäller oavsett i vad mån revisionsklientens företrädare är medvetna om situationen. A-son borde således ha anmärkt i revisionsberättelsen att lekmannarevisorn var jävig."

[210] Ytterst manifesteras detta genom RevL:s krav på dokumentation och kommunikation, se 24 och 28 §§ RevL.

RN meddelande revisorn påföljden erinran. Även om ärendet inte gällde jäv för den revisor som stod under RN:s tillsyn utan hans agerande i förhållande till lekmannarevisorns jäv är det intressanta i avgörandet att revisorn drabbades av påföljd trots att han vidtog en mängd synbart adekvata åtgärder för att komma till rätta med problemet. Någon anmärkning i revisionsberättelsen genom vilken samtliga intressenter hade upplysts om förhållandet gjordes dock inte. Ett rimligt villkor för denna utgång är att förutsättningarna för en oberoende revision i vart fall skall finnas vid tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen.

Ett ytterligare argument för denna ståndpunkt är att de krav på dokumentation av bl.a. oberoendebedömningen som uppställs i 24 § RevL skall vara uppfyllda senast när revisionsberättelsen avges.[211] Det är således först då det skall vara möjligt för intressenterna att själva, eller genom tillsynsmyndighetens försorg, bedöma revisorns samlade agerande vid revisionen.

6.4.4.2 Oberoendehot som inte kan balanseras

Inledning

Den svenske lagstiftaren har endast i begränsad utsträckning tagit ställning till vilka kategorier av motåtgärder som överhuvudtaget kan vidtas vid olika fall av oberoendehot. Klart är dock att vissa slag av oberoendehot anses vara så allvarliga att de överhuvudtaget inte kan balanseras. Frågan är nu om det är möjligt att fastställa några generella principer för när det helt skall anses saknas utrymme att vidta motåtgärder i fall av konstaterat oberoendehot. I RevL:s förarbeten har endast kortfattat kommenterats vilka fall som skall kunna utgöra ett så allvarligt hot mot oberoendet att det föreligger hinder för revisorn att åta sig uppdraget. Som exempel nämns i propositionen förekomsten av mera betydande ekonomiska intressen i revisionsklienten.[212]

Jag vill för egen del ta utgångspunkt i de associationsrättsliga reglerna rörande jäv.[213] Även om jävsbestämmelserna är riktade mot revisionsklienten och inte mot revisorn så sätter de gränsen för när det överhuvudtaget är acceptabelt att en revisor utför lagstadgad revision i ett aktiebolag. Jävsreglerna innebär att det föreligger ett absolut associationsrättsligt förbud att till revisor välja någon som omfattas av jävsreglerna. Jag har i detta kapitel diskuterat frågan om förhållandet mellan de associations-

[211] 24 § 2 st RevL samt 2 § RNFS 2001:2.
[212] Prop. 2000/01:146, s. 104.
[213] Se 10 kap. 16 § ABL.

rättsliga jävsreglerna och RevL:s yrkesetiska krav.[214] Härvid konstaterade jag att de associationsrättsliga kraven på revision alltjämt utgör en central del i de yrkesetiska åligganden som revisorn har enligt god revisorssed. Frågan är i nästa led om detta också skall innebära att omständigheter som konstituerar jäv enligt t.ex. ABL också skall anses utgöra icke balanserbara hot enligt 21 § RevL.

I avsnitt 6.3.1.2 diskuterade jag bl.a. Kammarrättens i Stockholm dom 2002-02-25 i mål nr 3608-2000. Av intresse var därvid den skiljaktiga meningen. Trots att det är oklart vad de avsedda konsekvenserna av den skiljaktiga meningen är, torde den slutsatsen kunna dras, att om jävsreglerna inte skall bedömas på annat sätt än övriga regler i RevL så öppnar detta för att det skall vara möjligt att vidta motåtgärder enligt 21 § 2 st RevL även vid överträdelser av jävsbestämmelser. Det skulle i sin tur betyda att den formella kopplingen mellan RevL och jävsbestämmelserna inte nödvändigtvis skall anses innebära ett absolut hot mot oberoendet och att det skulle finnas utrymme för att beakta omständigheterna i det enskilda fallet.

En intressant jämförelse kan här göras med den danska oberoenderegleringen som i delar bygger på en förbudsmodell. Frågan är om inte även den svenska analysmodellen innehåller spår av en förbudsreglering av danskt snitt. Med hänsyn till RevL:s systematik finns det en del som talar för att så är fallet. Skillnaderna är närmast av teknisk art. Medan den danska lagen innehållet en katalog av förbjudna verksamheter så grundas det svenska förbudet på en tolkning av analysmodellen. Denna tekniska skillnad är inte helt utan betydelse. Genom att de absoluta oberoendehoten inte explicit kommer till uttryck i RevL öppnas på yrkesetisk nivå ett utrymme för att argumentera för att eventuella jävssituationer kan komma att träffas av reglerna rörande presumtionsgenombrott i 21 § 2 st RevL.

Jag är för egen del inte beredd att de lege lata godta ett sådant resonemang. Rimligtvis borde utrymmet för att vidta motåtgärder vid sådana situationer som omfattas av ABL:s jävskatalog i vart fall överensstämma med de ramar som sätts genom det allmänna åtagandet att följa god revisorssed. Eftersom reglerna i 10 kap. 16 § ABL utgör ett absolut förbud mot åtagandet av revisionsuppdrag i fall av jäv är det rimligt att anta att ett hot mot oberoendet pga. jäv aldrig kan balanseras med motåtgärder enligt 21 § 2 st RevL. Det finns, menar jag, idag inte förutsättningar för att tillåta en revisor att åta sig ett uppdrag i vilket han är jävig under åberopande av att han vidtagit åtgärder som neutraliserat jävsförhållandet.

[214] Se avsnitt 6.3.1.2 ovan.

Såtillvida innehåller även den svenska yrkesetiska regleringen en förbudskatalog. Frågan om tillåtligheten får i stället prövas inom ramen för tillämpningen av jävsreglerna. Visst stöd för en dylik tolkning finns också i det faktum att de exempel som nämns i propositionen rörande tillämpningen av analysmodellens andra stycke förefaller att falla utanför jävsbestämmelsernas tillämpningsområde.[215]

Jag har hittills koncentrerat mig på revisorns överträdelser av förekommande associationsrättsliga jävsbestämmelser. Beaktar man slutsatserna i den internationella studien uppkommer frågan om det inte finns omständigheter utanför de som omfattas av jävsreglerna, som även de borde konstituera ett icke balanserbart hot mot oberoendet. Det rör sig närmast om situationer i vilka revisorn, utan att ha försatt sig i en jävssituation, fått ett bestämmande inflytande i klientbolaget. Jag menar att denna senare fråga hänger ihop med jävsreglernas utformning. Jag kommer därför nedan att beskriva de aktiebolagsrättsliga reglerna varefter jag övergår till att behandla frågeställningen om det är möjligt att fastställa några ytterligare kriterier för bedömningen av frågan om i vilka situationer utrymme för motåtgärder saknas.

Den aktiebolagsrättsliga jävsregleringen

Av 10 kap. 16 § ABL följer att revisorn är jävig, dvs. inte valbar som bolagsrevisor, om han:

1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses under 2,
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 2 eller är besvågrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
6. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

[215] Se t.ex. prop. 2000/01:146, s. 103 f.

Som framgår av lagtexten relaterar aktiebolagslagens jävsregler till ett aktiebolags möjlighet att utse en revisor och låta honom behålla ett revisionsuppdrag. Visserligen omfattar bestämmelserna även andra personers förhållande till bolaget, men bestämmelsen tar trots detta ytterst sikte på hur dessa "externa" faktorer påverkar revisorn som bolagsorgan.

Jävsreglerna har förklarats med att de skall hindra att personer som på ett eller annat sätt kan komma att beröras av revisionen får inflytande över dess genomförande.[216] Reglerna skall förhindra att revisorn blir inblandad i bolagets verksamhet på ett sådant sätt att han kan komma att granska sina egna insatser eller åtgärder vidtagna av någon som revisorn befinner sig i beroendeställning till. Vidare skall de motverka att revisorn får egna, privata, intressen tillgodosedda i utfallet av revisionen.

För att uppnå detta måste jävsreglerna garantera att revisorn intar en självständig ställning i förhållande till det granskade bolaget och de personer som har ett inflytande över bolagets skötsel. Därför förbjuder man personer som har ett direkt intresse i bolaget eller som kan komma att direkt eller indirekt beröras av revisionen att genomföra granskningen. Revisorn får därför bl.a. inte vara i ledande position eller anställd i bolaget eller i dess dotterbolag eller biträda bolaget med bokföring, medelsförvaltning eller kontrollen däröver. Samma regler som gäller revisor gäller även revisorsbiträde.

Som skäl för utformningen av bl.a. jävsreglerna anförde Aktiebolagsutredningen att det trots de formella reglerna om stämmans kompetens är styrelsen som i praktiken utövar ett avgörande inflytande över företagets verksamhet. Detta ansågs kräva en effektiv och ändamålsenlig kontroll över bolagsledningen.[217] Aktiebolagsutredningen har tydligen, utan att klart ta ställning härtill, beaktat revisorns roll i förhållandet mellan principalen (ägarna) och den med förvaltningsbefogenheterna utrustade agenten (bolagsledningen) som en del av skälen bakom reglernas utformning. Jävsreglerna innebär ju att den som utgör ett av revisionens granskningsföremål inte samtidigt får utföra granskningen. Med andra ord är utgångspunkten att den vars åtgärder faller eller kan komma att falla under revisorns granskning inte själv kan genomföra revisionen.

Den associationsrättsliga jävsregleringen kan förklaras med relationen mellan bolagsfunktionärernas agerande och den bild av detta som den offentliga redovisningen skall ge. Som tidigare konstaterats skall revisorn kontrollera hur bolagsledningen efterkommer sitt åtagande mot bolaget, dess ägare och intressenter. I ett oberoendeperspektiv innebär detta att

[216] Se t.ex. Kedner & Roos II, s. 25.
[217] SOU 1971:15, s. 249.

revisorn inte skall vara inblandad i eller på annat sätt ta del i förvaltningsåtgärderna i klientbolaget. På så sätt vill man undvika att revisorn får, eller kan misstänkas få, ett ekonomiskt incitament att avvika från de åligganden som han gjort i och med att han åtagit sig ett revisorsuppdrag.

Eftersom revisorn skall fungera som en intressenternas kontrollant av bolagsledningens skötsel av klientbolaget är det naturligt att separera den förvaltande funktionen från den kontrollerande. Detta innebär givetvis att granskaren inte samtidigt kan ta del i förvaltningen av bolagets angelägenheter. Revisorn får därför inte inneha någon som helst position i klientbolag som innebär att han kan komma att utföra uppgifter som tillkommer bolagsledningen. Eftersom revisorn i sin roll som företrädare för intressenterna också kan ha egna intressen som kan stå i strid med bolagets bästa, måste någon form av garanti åstadkommas för att han inte eftersätter sin lojalitetsplikt. Revisorns deltagande i klientbolagets förvaltning utgör således ett allvarligt hot mot oberoendet. En av de kanske viktigaste bestämmelserna rörande relationen mellan revisorn och revisionsbolaget utgörs därför av ABL:s bestämmelse om s.k. *ställföreträdarjäv*, dvs. förbudet för revisorn att fungera som bolagets styrelseledamot respektive VD.

Reglerna om ställföreträdarjäv hänvisar till den formella positionen som bolagsfunktionär. De innebär att en person som är styrelseledamot eller VD i ett bolag aldrig kan vara vald revisor i detsamma. Bestämmelsen förefaller sakna möjlighet till undantag. Det faktum att bestämmelsen synes sakna utrymme för undantag aktualiserar också frågeställningen om eventuell tillämplighet utanför dess ordalydelse. Skall jävsbestämmelserna även omfatta t.ex. styrelsesuppleant och vice VD?

Bl.a. Moberg och Svernlöv har gjort gällande att så skall vara fallet. Härvid har de hänvisat till 8 kap. 2 § ABL enligt vilken reglerna rörande styrelseledamot i tillämpliga delar också skall gälla styrelsesuppleant. Resonemanget bygger bl.a. på det faktum att 8 kap. 2 § ABL anses omfatta t.ex. 12 kap. 7 § ABL.[218] Jag delar Mobergs och Svernlövs uppfattning. Genom hänvisningen i 8 kap. 2 § ABL skall suppleanterna och vice VD:n jämställas med de ordinarie funktionärerna. Det är en rimlig utgångspunkt att anta att dessa personer omfattas av jävsbestämmelserna för det fall de tvingas inträda i rollen som VD eller styrelseledamot. Genom att anta utnämningen till suppleant respektive vice VD åtar de sig att träda i tjänst när så behövs utan någon vidare åtgärd från deras eller

[218] Moberg, s. 87, Svernlöv, s. 79 samt Andersson m.fl. del I, s. 8:5. Jfr prop. 1997/98:99, s. 204.

bolagets sida. Utifrån jävsreglernas funktion är det sammanfattningsvis en rimlig utgångspunkt att även denna kategori personer skall omfattas av bestämmelsen om ställföreträdarjäv.

Nästa fråga är då om man skall vara beredd att även låta bestämmelsen omfatta andra personer som intar en bolagsledande position utan att inneha den formella rollen som bolagsfunktionär. HD:s avgörande NJA 1997 s. 418 kan tjäna som utgångspunkt för diskussionen. I målet var fråga om analog tillämpning av bestämmelserna om återbäringsskyldighet och bristtäckningsansvar enligt 12 kap. 5 § ABL. Enligt denna bestämmelse skall de som medverkat till beslutet om utbetalning eller verkställande därav, eller till upprättande eller fastställande av en till grund för utbetalningsbeslutet liggande oriktig balansräkning, svara för bristen enligt 15 kap. 1–6 §§ ABL. Hänvisningen till 15 kap. ABL innebär i sin tur att ansvaret primärt åvilar de personer som omnämns i 15 kap. 1–3 §§, dvs. stiftare, styrelseledamot, verkställande direktör, revisor och aktieägare.[219]

En av delfrågorna i målet var i vilken mån man kan utsträcka bestämmelsen om bristtäckningsansvar i 12 kap. 5 § 2 st ABL till att omfatta även andra personer än de som anges i 15 kap. 1–3 §§. I fråga bristtäckningsansvarets omfattning uttalade HD att bestämmelserna i 12 kap. 5 § 2 st omfattar bl.a. "den som framstår som den i själva verket bestämmande i bolaget utan att formellt ingå i ett sådant bolagsorgan som avses i 15 kap. 1–3 §§ ..."

Vad talar då för att låta även personer med informellt inflytande omfattas av ABL:s jävsregler? Ett argument för en sådan tolkning är att det skulle stämma väl med lagens systematik att låta jävsreglerna omfatta samtliga personer som har ett inflytande i bolaget, vare sig de har denna position i sin egenskap av faktiska ägare eller funktionärer eller som "informella" sådana. Detta är i sin tur av särskild betydelse eftersom det normalt torde saknas möjlighet för intressenterna att genomlysa relationen. Just avsaknaden av möjligheten att bedöma relevansen av relationen, främst pga. att den ofta torde vara okänd för intressenterna, gör att man på goda skäl kan hävda att oberoendehotet är så allvarligt att det borde omfattas av jävsreglerna.

Mot en dylik analogi talar det faktum att reglerna i ABL:s jävskatalog är *tvingande* i den bemärkelsen att den innehåller en uppräkning av vissa absolut förbjudna faktiska relationer till revisionsklient. Det är därför inte lämpligt att utsträcka regeln så långt att det blir oklart vem som omfattas. Jag menar således att det med hänsyn till reglernas tvingande

[219] Se NJA 1997 s. 418, s. 451 f.

karaktär inte borde vara möjligt att tillämpa reglerna om ställföreträdarjäv för att som valbara diskvalificera revisorer med en faktisk – men inte formell – funktion som bolagsfunktionär.

Skulle en revisor som inte har den formella ställningen som styrelseledamot, suppleant, VD eller vice VD ha ett bestämmande inflytande över ett bolags förvaltning kan det dock i stället vara fråga om s.k. *medelsförvaltningsjäv*. Enlig ABL föreligger jäv om revisorn, utan att ha en formell position som bolagsfunktionär, biträder bolaget med medelsförvaltningen eller kontrollen däröver. Med medelsförvaltning avses bl.a. inbetalnings-, utbetalnings, inköps- och försäljningsåtgärder som kan påverka bolagets förmögenhetsförhållanden.[220] RN har uttalat att ackordsförhandlingar på klientens vägnar samt uppdrag som likvidator utgör medelsförvaltning.[221] Detsamma gäller enligt RN det fallet att en revisor tar anställning som ekonomichef/controller i ett bolag i vilket han får ansvaret för att "förvalta en reversstock".[222] Fråga är alltså om sådan bolagsledningens verksamhet som avser skötsel av finansiella tillgångar.

Syftet med förbudet mot medelsförvaltning är bl.a. att förhindra att revisorn får inflytande över beslutsfattandet i frågan om bolagets förvaltning. Visserligen syftar även ställföreträdarjävet på denna situation, men medelsförvaltningsjävet omfattar också personer som inte har den formella ställningen som ställföreträdare. Bestämmelsen om medelsförvaltningsjäv infördes i ABL just för att bestämmelserna om ställföreträdarjäv inte täckte alla de fall i vilka en person har en oberoendehotande relation till ett aktiebolag utan att vara bolagsfunktionär.[223]

I ett intressentperspektiv är det dock inte tillräckligt med att revisorn inte är inblandad i förvaltningen. De åtgärder som bolagsfunktionärerna vidtar kommer ju inte automatiskt till intressenternas kännedom i sådan form att de kan utgöra ett underlag för ekonomiska beslut.[224] Informationen måste bearbetas och presenteras på ett sådant sätt att den kan fungera som ett sådant underlag. Informationen ifråga hämtas ur den bokföring varigenom de enskilda åtgärderna dokumenteras och kommuniceras med intressenterna genom redovisningen i vilken utfallet av åtgärderna presenteras. ABL:s jävskatalog innehåller därför en bestämmelse om att revisorn är jävig om han biträder bolaget med bokföring eller med kontrollen däröver, *bokföringsjäv*.

[220] Jfr 22 § i Kommerskollegiums numera upphävda föreskrifter KFS 1986:8. Se även SOU 1996:69, s. 80.
[221] RN:s avgöranden D 26/97 samt D 34/97.
[222] D 11/98.
[223] Se SOU 1941:9, s. 460.
[224] Se 4.3.2.2 ovan.

Jäv föreligger oberoende av om revisorn är anställd i bolaget eller om han utfört uppgifterna som en fristående konsult. Den omständighet som regeln är inriktad mot är inte farhågan att revisorn skall få ett inflytande över bolagets förvaltning. Lagrummet tar i denna del i stället sikte på revisorns verifikationsfunktion. Revisorn skall stå fri från misstanken om att han pga. att han har medverkat i upprättandet av det material som skall kommuniceras med intressenterna och som han har att uttala sig över, kan ha egna intressen som kan få honom att åsidosätta sina legala skyldigheter.[225] Det man här torde försöka förhindra är att revisorn får ett direkt inflytande över utformningen av det material som han skall granska.[226]

Syftet med förbudet är att förhindra att revisorn skall fatta beslut om redovisningens utformning. Det åligger bolaget och inte revisorn att bestämma om och i sådant fall när en affärstransaktion inträffat, att klassificera transaktionernas art samt att fastställa transaktionsbeloppen.[227] Genom att förbjuda revisorn att handskas med dessa frågor vill man förhindra att revisorn fattar beslut i frågor som har direkta inverkningar på den bild av företaget som redovisningen ger.

Så långt innebär reglerna att den som utgör ett av revisionens granskningsföremål inte samtidigt kan genomföra granskningen. Med andra ord är utgångspunkten att den vars åtgärder faller eller kan komma att falla under den lagstadgade granskningen inte själv kan genomföra revisionen. Jävsregleringen har dock ett vidare syfte. Även de övriga intressen som kan påverka revisorns arbete skall beaktas.[228] Därför skall reglerna rörande revisorns egna (privata) intressen i klienten garantera att revisorn iakttar en självständig ställning i förhållande till det bolag som anlitat honom.[229] Lagrummets sjätte punkt föreskriver därför att en bolagets gäldenär inte får vara vald revisor. Genom denna bestämmelse som infördes 1973 kom för första gången att fastslås att revisorns privata relation till bolaget kan konstituera jäv. Denna bestämmelses tillämpning är sannolikt begränsad genom förarbetsuttalanden enligt vilka den inte är avsedd att omfatta varukrediter på sedvanliga villkor.[230]

Ett ytterligare sätt att fjärma intressenter som har ett eget intresse i revisionen är att ägarna i ett bolag inte skall ha direkt kontroll över

[225] Jag återkommer till denna frågeställning i detalj i kapitel 7 nedan.
[226] Se prop. 1997/98:99, s. 145.
[227] Jfr Kommerskollegiets yttrande i prop. 1975:103, s. 792.
[228] Jfr SOU 1971:15, s. 262.
[229] Se t.ex. Kedner & Roos II, s. 25.
[230] Se SOU 1971:15, s. 262 och prop. 1973:93, s. 95 och 139.

granskningen.[231] Så har också skett genom förbudet att välja en ägare till revisor. Bestämmelsen innebär enligt min mening att *varje* innehav av aktier i ett bolag medför att jäv föreligger.[232] Härigenom har i den associationsrättsliga regleringen inskrivits ett förbud för intressent att vara revisor. Man alltså se spår av intressentskyddets krav på neutralitet.

Jävsregleringen omfattar sammanfattningsvis huvudsakligen två olika relationer som kan komma att hota revisorns möjligheter att genomföra en objektiv (oberoende) revision. För det första skall revisorn stå fri från band till bolaget samt dess funktionärer. För det andra får han inte ha egna privata intressen i bolaget. Detta innebär att han inte heller skall kunna vara vald revisor för det fall han har ett ägarintresse eller är en bolagets gäldenär. Utöver dessa direkta band mellan bolaget och revisorn innehåller jävskatalogen bestämmelser om att oberoendet är hotat för den som på visst angivet sätt står i relation till någon som direkt omfattas av ovan behandlat jäv. Sådana relationer kan utgöras av släktskap, anställning eller yrkesmässig gemenskap.[233] Genom dessa bestämmelser utvidgas kretsen personer som inte får åta sig ett revisionsuppdrag dels till släktingar, dels till att även avse andra funktionärer (anställda) i bolaget än de i bolagsledande position. Men lagrummet anses även vara avsett att omfatta andra än anställda i de fall dessa intar en i förhållande till bolaget underordnad ställning. Således omfattas även extern uppdragstagare som har en ställning som påminner om en anställds.[234] Härigenom kommer också sådana personer som i och för sig är att anse som självständiga näringsidkare att vara förhindrade att åta sig ett revisionsuppdrag i de fall de befinner sig i en sådan position att de framstår som anställda. Förbudet omfattar även personer som är verksamma i samma rörelse som den som biträder bolaget med grund- respektive huvudbokföring respektive kontrollen däröver.[235]

Reglerna rörande indirekta intressen kan inte fullt ut förklaras med vad som sagts här tidigare. För att oberoendehotet skall kunna tillräknas revisorn själv förutsätts att revisorns relation till den anhörige är så nära att revisorn kan befaras ha ett ekonomiskt incitament att agera illojalt för att gynna sin anhörige. Noteras skall att bestämmelsen endast omfattar jäv pga. ledningsfunktion men inte intressegemenskap i övrigt. De två

[231] Se prop. 1997/98:99, s. 145.
[232] Jfr prop. 1997/98:99, s. 145 och SOU 1995:44, s. 224 f.
[233] 10 kap. 16 § st 1 p. 3–5.
[234] Kedner & Roos II, s. 26.
[235] I lagens förarbeten betonades att biträde med grund- och huvudbokföring lämnat av revisor eller hans medhjälpare innebär ett allt för långt gående samröre mellan bolaget och revisorn, prop. 1975:103, s. 425.

nämnda situationerna utvidgas alltså också till att omfatta indirekta intressen i det presumtiva klientbolaget.

Sammanfattningsvis kan sägas att ABL:s jävsregler är absoluta inom sitt tillämplighetsområde. Genom att minska utrymmet för skönsmässiga bedömningar i de situationer som kan innebära ett allvarligt hot mot tilltron till revisorns förmåga att genomföra sitt uppdrag, minskas utrymmet för osäkerhet i tillämpningen. Det är på så sätt man kan förklara varför regelbildaren, som gjorts såväl i Sverige som i USA, kan underlåta att lämna utrymme för ägande av ett mindre antal aktier i revisionsklient.[236]

Principer för fastställande av övriga absoluta oberoendehot

Av föregående avsnitt framgår att den aktiebolagsrättsliga jävsregleringen till sin natur är absolut. Som följer av lagtexten föreligger ett ovillkorligt hinder mot välja en revisor om han befinner sig i någon av de i 10 kap. 16 § ABL uppräknade situationerna. Man kan säga att de i lagen nämnda situationerna har gjorts absoluta eftersom de kan befaras utgöra särskilt allvarliga hot mot tilltron till revisionen.[237]

Det faktum att reglerna är absoluta innebär att de inte kan åsidosättas t.ex. genom motåtgärder av något slag vid tillämpningen av analysmodellen enligt 21 § RevL. Reglernas karaktär innebär också, enligt mitt förmenande, att det inte heller är möjligt att genom analogier utvidga deras direkta tillämpningsområde. I den mån en viss situation inte faller inom bestämmelsens ordalydelse får situationen bedömas utifrån de allmänna yrkesetiska kraven på revisorn såsom de framgår av RevL.

En fråga som ännu inte besvarats är om det går att dra några generella slutsatser om varför jävsreglerna utesluter motåtgärder enligt 21 § 2 st RevL. En förklaring ligger visserligen i vad som sagts om reglernas absoluta karaktär. Men en dylik slutsats säger inget om varför just dessa krav skall anses vara absoluta i relation till den yrkesetiska regleringen av kvalificerade revisorers oberoende. Svaret på frågeställningen kompliceras av det faktum att medan jävsreglerna är inriktade på vissa formella positioner som revisorn inte får inneha, så är analysmodellen inriktad på vissa omständigheter som presumeras hota revisorns oberoende. Frågan är alltså om det är möjligt att utifrån jävsreglernas struktur dra några slutsatser rörande vilka andra omständigheter som utgör ett så starkt hot mot revisorns oberoende att förutsättningar för att vidta motåtgärder enligt 21 § 2 st RevL saknas.

[236] Jfr vad som sägs i propositionen till RevL rörande möjligheterna att vidta motåtgärder mot oberoendehot, prop. 2000/01:146, s. 104.
[237] Jfr Berger, s. 4.

Den internationella rättsjämförande studien visar att de regelverk som har en principbaserad reglering av blandform helt förbjuder revisorns relationer utanför revisionsuppdraget till en revisionsklient i fall revisorn genom relationen får vissa faktiska positioner i förhållande till det granskade bolaget. I dessa regleringar, t.ex. EG:s oberoenderekommendation, knyts de absoluta spärrarna till att revisorn inte skall tillåtas att få ett bestämmande inflytande i bolaget som gör att han fyller en formell eller faktisk bolagsledande funktion. Syftet är att förhindra en sammanblandning av de olika bolagsorganens uppgifter. En sådan sammanblandning anses utgöra ett så allvarligt hot mot oberoendet att möjligheter att vidta motåtgärder saknas.

Denna princip är möjlig att tillämpa även på den svenska analysmodellen. Så fort en omständighet innebär att revisorn kommer att fatta beslut å bolagets vägnar som det åligger ett annat bolagsorgan att fatta, föreligger ett så allvarligt hot mot oberoendet att det saknas möjligheter att balansera hotet genom motåtgärder. Det ovan behandlade exemplet med personer som får en bolagsledande funktion utan formellt uppdrag kan fungera som belysande för detta. Jag konstaterade där att en sådan person inte faller under ABL:s jävsregler så länge hans funktion inte innebär att han ägnar sig åt medelsförvaltning. Frågan är nu om det faktum att revisorn i ett granskningsuppdrag genom tillkommande uppdrag i praktiken får en ställning som bolagsfunktionär yrkesetiskt utgör ett absolut hinder mot att han står kvar som revisor i bolaget.

Klart är att revisorn genom att inneha en faktisk beslutskompetens i bolaget riskerar att drabbas av självgranskning. Det föreligger därför en presumtion för att han skall avsäga sig uppdraget. Nu kan revisorn göra gällande att han har balanserat hotet mot oberoendet genom inte fatta några beslut i bolaget och att han därmed kan kvarstå i revisionsuppdraget. Men revisorns oberoende skall inte bara vara faktiskt säkrat utan även synbart. Det faktum att revisorn får en position i vilken han kan komma att fatta beslut i klientbolaget utgör ett så allvarligt hot mot oberoendet att det aldrig kan balanseras.

Man kan alltså sluta sig till att det inte bara är jävsreglerna som skall anses utgöra ett hot mot oberoendet som inte kan balanseras genom motåtgärder. Även sådana omständigheter som står i överensstämmelse med *jävsreglernas syften* bör utgöra ett icke balanserbart hot mot oberoendet. Detta innebär att man genom att ur jävsreglerna extrahera de faktiska omständigheter som innebär att revisorn blir jävig också kan identifiera de omständigheter som inte är möjliga att balansera genom motåtgärder enligt 21 § 2 st RevL.

Som exempel kan nämnas ABL:s förbud mot att revisorn är gäldenär i förhållande till revisionsklient. Även om detta inte är uttryckligt uttalat

vare sig i ABL eller i lagens förarbeten torde syftet med regeln vara att förhindra att revisorn hamnar i beroendeställning i förhållande till en revisionsklient. Vad gäller då om en revisor vill teckna proprieborgen för ett lån taget hos en revisionsklient av en bekant som inte är inblandad i revisionen eller har andra yrkesmässiga band till revisorn? Sett i förhållande till syftet med ABL:s bestämmelse framstår detta som en helt analog situation. Genom sitt borgensåtagande hamnar revisorn i en presumtiv beroendeställning i förhållande till revisionsklienten. Jag menar att likheten är sådan att revisorn inte skall kunna teckna borgen för kollegans åtagande.

6.4.4.3 Oberoendehot av mindre betydelse

Av RevL:s förarbeten framgår att det finns oberoendehot som är av så ringa betydelse att motåtgärder inte behöver vidtas för att balansera dessa. Som exempel på sådana fall nämns i propositionen att någon annan person i revisionsgruppen äger aktier i revisionsklienten men det står alldeles klart att varken revisorn eller andra som deltar i revisionsuppdraget har någon faktisk anknytning till denna person. Ett annat exempel utgörs av affärstransaktioner mellan revisorn och revisionsklienten, så länge det är fråga om transaktioner av vardaglig och ordinär karaktär som ingås på samma villkor som gäller för andra. Ett ytterligare exempel är rådgivning av enkel och rutinmässig karaktär som, om den hade föranletts av revisorns iakttagelser vid granskningsuppdraget, hade varit att anse som revisionsrådgivning.[238] Även om man skall vara försiktig med att dra alltför långtgående slutsatser av dessa exempel så visar de att lagstiftaren tangerat vissa generella omständigheter beträffande de nu aktuella oberoendehoten.

De två första exemplen utgår troligtvis från den *närhet* som skall föreligga mellan den oberoendehotande omständigheten och det granskningsuppdrag inom vilket oberoendet skall prövas.[239] Är avståndet till en sådan omständighet tillräckligt stort saknas skäl att tro att den kommer att ha inflytande på granskningsuppdraget och revisorn torde därmed kunna fortsätta detta.

För egen del anser jag att en sådan syn har skäl för sig. Frågan är bara hur man skall fastställa kriterier för en dylik tillämpning. En möjlig, och av mig förespråkad väg, är att utgå från den teoretiska synen att revisorns beteende styrs av olika ekonomiska incitament. Så länge dessa incita-

[238] Prop. 2000/01:146, s. 63 f. samt 103 f.
[239] Jfr s. 104 f. ovan.

ment inte ens synbart påverkas av den föreliggande oberoendehotande omständigheten torde det, generellt sett, inte vara påkallat med vidare motåtgärder. Av betydelse här är alltså bedömningen av hur den föreliggande oberoendehotande omständigheten synbart riskerar att påverka revisorn i hans agerande i granskningsuppdraget. Som ett exempel på ett liknande resonemang kan nämnas att IFAC i sina yrkesetiska regler uttalat att närhet, konstituerad av finansiella intressen, utgör ett allvarligt hot mot oberoendet.[240] Uppkommer inte denna närhet saknas skäl att tro att oberoendet är i sådan mån påverkat att revisorn behöver vidta motåtgärder.

Det andra i propositionen givna exemplet grundas i stället på den omständigheten att den oberoendehotande relationen inte är kopplad till revisorns relation till revisionsklienten utan till hans privata sfär. Här finns det förvisso en betydande närhet mellan revisorn och klienten som konstitueras dels genom granskningsuppdraget, dels genom den ekonomiska relationen. Jag delar trots detta lagstiftarens syn på att det kan finnas situationer i vilka en dylik relation inte skall behöva påverka revisorns möjlighet att genomföra ett granskningsuppdrag. En förutsättning för att detta skall vara möjligt är dock att den externa relationen inte skapar en ekonomisk länk mellan revisorn och klienten som är av betydelse vid prövningen av de ekonomiska incitament som revisorn har i det enskilda uppdraget. De externa omständigheterna bör därför vara frikopplade från granskningsuppdraget.

Kravet på att det inte skall föreligga något samband mellan granskningsuppdraget och de oberoendehotande omständigheterna innebär att i vart fall två faktorer är av betydelse för bedömningen av om revisorn kan behålla uppdraget utan vidare åtgärder. Den ena av dessa faktorer är att den privata relationen mellan revisorn och klienten inte bör få direkta återverkningar på granskningsuppdraget. Även om fråga är om en sedvanlig transaktion på normala villkor kan det, menar jag, finnas skäl att ifrågasätta revisorns oberoende. Så kan vara fallet om transaktionen inte är begränsad till sin omfattning. Den andra omständigheten som bör bedömas är om revisorns privata relation med klienten är sådan att revisorn på något sätt är bunden till klienten. Så kan vara fallet om revisorn genomför en transaktion tillsammans med klienten som innebär långvariga åtaganden. Det faktum att revisorn inte med lätthet kan avbryta den privata relationen med revisionsklienten bör väga tungt vid bedömningen av hotets relevans. Det främsta argumentet för en sådan syn är det redan

[240] Se Koden, p. 8.102–8.106.

nämnda faktumet att revisorn i görligaste mån skall avsluta sitt granskningsuppdrag.[241] Skulle han endast med svårighet kunna avbryta den privata relationen med klienten bör relationen inte anses vara sådan att den kan fortgå utan vidare åtgärder. Detsamma anser jag bör gälla i de fall då avbrytandet av den privata relationen skulle vara förenat med betydande kostnader för revisorn.

De hitintills behandlade oberoendehoten är sådana att de uppstår genom omständigheter som uppkommer utanför den *direkta* relationen mellan revisorn såsom granskare och hans övriga beteende i sin verksamhet som kvalificerad revisor. Annorlunda förhåller det sig med det tredje exemplet ovan, nämligen att revisorn lämnat rådgivning av enkel och rutinmässig karaktär som, om den hade föranletts av revisorns iakttagelser vid granskningsuppdraget, hade varit att anse som revisionsrådgivning.

Här är i stället frågan i vilken omfattning som en revisor kan agera gentemot en revisionsklient i sin näringsverksamhet utan att detta påverkar hans oberoende i sådan mån att han måste vidta motåtgärder. Det klaraste exemplet på sådana situationer som nu avses är att revisorn lämnar fristående rådgivning till revisionsklient. Denna situation behandlas utförligt i kapitel 7.

6.4.4.4 Presumtionsgenombrott genom vidtagande av motåtgärder

Av analysmodellens konstruktion följer att revisorn inte behöver avsäga sig ett granskningsuppdrag i alla de fall i vilka presumtionsreglerna i 21 § 1 st RevL slagit till. Revisorn kan i stället vidta motåtgärder som balanserar hotet. Frågan är då i vilken omfattning det föreliggande hotet måste vara undanröjt för att revisorn skall kunna behålla uppdraget.

Användandet av uttrycket motåtgärder som balanserar hotet antyder att hotet måste undanröjas helt för att revisorn skall kunna åta sig alternativt behålla ett revisionsuppdrag. Så torde inte vara fallet. Redan av förarbetena framgår att det är tillräckligt med att balansera hotet till en sådan nivå att "uppdraget kan genomföras utan att granskningen ifrågasätts."[242] Rimligtvis bör detta innebära att motåtgärderna inte behöver eliminera hotet helt utan endast sänka det till en sådan nivå att det är av mindre betydelse i enlighet med vad som behandlades i föregående avsnitt. Godtar man att det finns oberoendehotande omständigheter som

[241] Se s. 276 ovan.
[242] Prop. 2000/01:146, s. 103.

är av så ringa betydelse att de överhuvudtaget inte påkallar någon som helst motåtgärd torde det också vara en rimlig utgångspunkt att anta att revisorns motåtgärder är tillräckliga när de balanserar ett relevant hot till en sådan nivå att det ifrågavarande hotet blir av mindre betydelse. Slutsatsen är att motåtgärderna skall ha som konsekvens att hotet blir ringa. Således måste man först fastställa de situationer som utgör ett acceptabelt (ej relevant) hot mot oberoendet. Därefter kan man diskutera de motåtgärder som kan föra ned ett föreliggande hot till denna nivå. Vad detta innebär är att frågan om det i ett enskilt fall överhuvudtaget är möjligt att vidta motåtgärder är avhängig av om det är möjligt att kvalificera ett hot som ringa efter vidtagande av motåtgärderna. Detta är som nämnts som huvudregel inte möjligt om hotet är jävsgrundande enligt associationsrättsliga regler eller gäller andra situationer i vilka revisorn får en faktisk position motsvarande den som omfattas av jävsreglerna.

FAR har i sin skrift Analysmodellen ställt upp en mall för prövningen av presumtionsgenombrott. Denna mall utgår från en distinktion mellan generella respektive särskilda motåtgärder. Som generella åtgärder nämns interna instruktioner och kvalitetssäkrande åtgärder.[243] Dessa interna åtgärder skall säkra att det finns en organisation som kan identifiera, kvantifiera och hantera hot mot oberoendet inom den egna verksamheten.[244] Har dessa generella åtgärder vidtagits skall därefter undersökas om hotet, med beaktande av de generella åtgärderna, är av så begränsad betydelse att det inte är relevant vid bedömningen av oberoendefrågan. Slutligen skall de kvarvarande relevanta omständigheterna bedömas i ljuset av möjliga särskilda motåtgärder.

Jag ser för egen del ett problem med att identifiera generella interna åtgärder som avgörande för presumtionens tillämpning samt för frågan om utrymme finns för presumtionsgenombrott. Vad FAR säger här förtjänar därför att förtydligas. Sett i förhållande till RevL är anordnandet av en organisation som möjliggör värnet om oberoendet en förutsättning för att överhuvudtaget kunna bedriva revisionsverksamhet. Av 20 § RevL följer nämligen ett allmänt krav på att revisionsverksamheten skall organiseras på ett sätt som säkerställer revisorns oberoende.

Belysande för detta krav är RN:s avgörande i ärendet D 4/02 rörande ett revisionsbolags disciplinära ansvar för åtgärder vidtagna av konsulter verksamma i bolaget.[245] I ärendet innehade en revisor vid ett registrerat

[243] FAR – Analysmodellen, s. 21.

[244] Att det idag är svårt att fastställa hur man bygger upp en organisation som kan fånga upp samtliga situationer i vilka ett allvarligt hot kan uppkomma framgår av RN:s beslut i det här nedan behandlade disciplinärendet D 4/02.

[245] Ärendet är överklagat, se länsrättens i Stockholms län dom 2002-11-29 i mål 3558-02.

revisionsbolag (A) ett revisionsuppdrag i ett aktiebolag. Aktiebolagets huvudägare ingick ett avtal om vilket tvist uppkom. En jurist, verksam vid A, fick i uppdrag att vara avtalsmotpartens ombud. I disciplinärendet mot A invände revisionsbolaget att det inom detta finns instruktioner om vilka åtgärder som skall vidtas när ett nytt uppdrag inkommer. Dessa instruktioner innebär en kontroll av om kunden eller dennes motpart förekommer i kund- och uppdragsregistret eller i tidredovisningssystemet. Av instruktionerna framgår vidare att frågan om att ta emot en ny kund vid tveksamhet skall avgöras av vissa i bolaget verksamma personer. Vidare invände A att den jurist som blev ombud i tvisten förfarit i enlighet med bolagets instruktioner. RN, som pga. RevL:s övergångsbestämmelser kom att pröva frågan enligt 14 § 1995 års RevL, konstaterade i sitt beslut bl.a. följande.

> "Ett registrerat revisionsbolag har ett ansvar för att de inom revisionsbyrån verksamma revisorernas oberoende kan upprätthållas. Revisionsbolaget svarar således för att de uppdrag som byrån åtar sig inte är sådana att oberoendet kan ifrågasättas. RN konstaterar att A i förevarande fall har åtagit sig att vara ombud i en tvist i vilken en motpart var huvudägare i ett bolag där den valde revisorn var verksam vid A. Att en vid revisionsbolaget verksam jurist är ombud i en tvist där en motpart är närstående till en revisionsklient är enligt RN en sådan omständighet som måste ge upphov till tvivel om revisorns opartiskhet och självständighet. Genom att A, som inte haft kontrollsystem som har upptäckt detta oberoendehot, åtagit sig ombudskapet i den aktuella tvisten har A åsidosatt sina skyldigheter som revisionsbolag."

Revisionsbolaget tilldelades en erinran. Av avgörandet torde följa att RN klandrade A för att inte ha organiserat sin verksamhet på ett sådant sätt att ett uppkommet hot mot oberoendet har identifierats. Det som hålls emot revisionsbolaget är alltså inte den enskilda försummelsen som sådan. Den verkar närmast vara ett bevisfaktum vid prövningen av bolagets organisation.[246]

Sett i ljuset av detta avgörande bör ett revisionsbolags interna organisation i normalfallet inte kunna tillmätas någon avgörande betydelse vid bedömningen av om ett konstaterat hot mot oberoendet är relevant. Således kan anordnandet av en fungerande intern organisation inte i sig vara tillräckligt för att balansera ett hot. Annorlunda förhåller det sig i de fall då revisorn eller revisionsbolaget redan vidtagit åtgärder som uppfyller kraven i bestämmelsen i 20 § RevL. Här kan *tillkommande* åtgärder i det enskilda fallet komma att påverka bedömningen.

[246] Tolkningen av avgörandet kompliceras dock av att den individ som agerat klandervärt var en jurist och därmed ett subjekt som inte omfattas av RN:s tillsynsområde som det avgränsats enligt 3 § RevL. Det saknades således utrymme att pröva hans agerande.

6.5 Avslutande anmärkningar

Detta kapitel har ägnats åt en undersökning av den svenska oberoenderegleringens konstruktion. Särskilt intresse har därvid ägnats åt den s.k. analysmodellen. Vid studien av den svenska oberoenderegleringen drogs två slutsatser som förtjänar att framhållas närmare. Den första slutsatsen rör sambandet mellan de yrkesetiska kraven på oberoende och de associationsrättsliga jävsbestämmelserna. Förekomsten av jävsgrundande omständigheter medför ett i princip absolut yrkesetiskt förbud för kvalificerade revisorer att åta sig och bibehålla ett revisionsuppdrag. Det speciella med den svenska konstruktionen är att medan övriga undersökta regelverk är inriktade på att reglera revisorers beteende, så är den svenska regleringen av revisorers oberoende en blandning av överväganden på associationsrättslig respektive revisorsrättslig nivå. Effekten av sambandet mellan de associationsrättsliga reglerna och de yrkesetiska kraven på revisorn är att de senare reglerna i tillämpningen hittills synes ha präglats av den associationsrättsliga tanken på att alla aktiebolag skall behandlas på samma sätt. Konsekvensen av detta är att den aktiebolagsrättsliga regleringens principiella syn på att samma krav på revision skall gälla för alla sorts bolag har kommit att prägla också revisorsregleringen.

En andra slutsats rör sambandet mellan äldre yrkesetisk reglering och tolkningen av RevL. Slutsatsen är att förutsebarhetskraven på en reglering till vilken har knutits offentligrättsliga sanktioner förutsätter kontinuitet i den mån inte något annat är avsett och tydligt framgår av den nya regleringen. En undersökning av RevL:s förarbeten ger vid handen att det finns få tydliga indikatorer på att den nya lagstiftningen, trots införandet av analysmodellen, är avsedd att medföra några avgörande förändringar i fråga om tillämpningen av regleringen när det gäller bedömningen av revisorns oberoende i enskilda fall. Detta innebär i sin tur att den goda sedens innehåll måste vidareutvecklas inom ramen för RevL. Basen för denna utveckling är den goda seden med det innehåll som seden hade vid RevL:s ikraftträdande. Givet denna utgångspunkt står det klart att de yrkesetiska regler som tidigare kommit till uttryck i RN:s regelverk och praxis i stor omfattning alltjämt skall presumeras utgöra innehållet i god revisorssed. Härvidlag får reglerna rörande presumtionsgenombrott i 21 § 2 st RevL en särställning då det är svårt att ur tidigare praxis dra några tydliga slutsatser rörande bestämmelsen tillämpningsområde.

Den andra delen av detta kapitel har ägnats åt en närmare undersökning av den s.k. analysmodellen. Regleringens syfte är att förhindra uppkomsten av omständigheter som försätter revisorn i en oberoendehotande relation till det granskade bolaget, dess funktionärer och andra, vid

för revisionen kritiska tidpunkter. Modellen kan sägas ge uttryck för den principiella ståndpunkten att vissa positioner ger upphov till en presumtion för ett allvarligt hot mot oberoendet.

I ett internationellt perspektiv kan konstateras att analysmodellen uppvisar ett särdrag som bör framhållas. Det särskiljande draget utgörs av att analysmodellens presumtionsled är uppställt till revisorns nackdel. Föreligger en av de i lagrummet uppräknade omständigheterna måste revisorn som huvudregel avsäga sig uppdraget. Presumtionen ger den svenska regleringen en särprägel genom att den inte lämnar något utrymme för beaktande av de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet förrän vid tillämpningen av reglerna rörande presumtionsgenombrott. Förklaringen till detta torde vara det faktum att den svenska analysmodellens presumtionsled är inriktat främst på den position som revisorn får genom de oberoendehotande omständigheterna och inte på den effekt som dessa får på hans oberoende. Genom att lämna utrymme för att beakta effekten först i samband med prövningen av utrymmet för presumtionsgenombrott så har den svenska analysmodellen kommit att vara relativt sträng mot revisorerna. Detta är en ståndpunkt som i och för sig med styrka kan försvaras med behovet att värna om revisionens funktion. Samtidigt kan man, menar jag, inte bortse från att vi är ganska ensamma om att ha denna relativt hårda syn på revisorers oberoende, varför man inte helt kan utesluta att det kan få negativa konsekvenser för den svenska revisorsnäringen sett i vart fall på den europeiska marknaden för tillhandahållande av revisionstjänster.

7 Självgranskningshotet

7.1 Inledning

7.1.1 Bakgrund

Det är inte ovanligt att revisorn hamnar i situationen att han inom ramen för ett revisionsuppdrag kommer att behöva granska beslut och ekonomiska utfall av beslut i vilka han haft mer eller mindre inflytande. Sådant inflytande kan uppkomma genom den rådgivning som revisorn tillhandahåller revisionsklient. I och med att revisorn ger råd till bolaget som bolagsledningen följer kommer revisorn att ha ett gemensamt intresse med ledningen, nämligen att presentera utfallet av de givna råden på ett så gynnsamt sätt som möjligt. Det finns studier som visar att det finns ett samband mellan tillhandahållandet av konsulttjänster åt revisionsklient och viljan att avge en ren revisionsberättelse.[1] Wines har gjort en studie i Australien där han undersökte detta samband i 76 börsnoterade bolag. Han fann att antalet orena revisionsberättelser var högre i de bolag där den valde revisorn inte även tillhandahöll konsulttjänster än i de där revisorn gjorde det.[2] Mautz och Sharaf menar att revisorns ställning i sådana bolag där han lämnat rådgivning närmast kommer att påminna om den anställdes.[3] Denna gemenskap är – alternativt kan uppfattas vara – så stark att revisorns oberoende kan komma att hotas. Farhågorna torde alltså baseras på att revisorn bedriver sin verksamhet i förvärvssyfte. I vart fall så snart revisorns råd har följts av bolagsledningen kommer han att ha ett finansiellt intresse av hur hans rådgivning presenteras i den externa rapporteringen. Utifrån detta har lagstiftaren identifierat en grupp typfall av hot mot revisorns oberoende. Dessa oberoendehot är relaterade till revisorns granskning av sina egna prestationer, s.k. *självgranskning*.

I syfte att hantera hoten mot revisorns oberoende i självgranskningssituationer har lagstiftaren låtit presumtionsregeln i 21 § RevL omfatta

[1] SEC 2000, s. 15 (not 137) med vidare hänvisningar.
[2] Wines, s. 76 och 79 f.
[3] Mautz m.fl., s. 268 f.

även omständigheter som medför ett självgranskningshot. Enligt bestämmelsen skall en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för oberoendet. Han skall avböja eller avsäga sig uppdrag i revisionsverksamheten om han vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget.[4] Kravet på att revisorn skall avsäga sig uppdraget gäller dock inte om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns oberoende.[5]

7.1.2 Typfall av möjliga självgranskningshot

7.1.2.1 Huvudtypfall av självgranskningshot

Självgranskningshotet bygger som redan konstaterats på sambandet mellan lämnande av råd och ett efterkommande granskningsuppdrag. Bestämmelsen skall alltså omfatta sådan rådgivning som revisorn eller någon honom organisatoriskt närstående lämnat och som har återverkningar på revisorns efterkommande granskning.

Lagstiftaren har i samband med arbetet med den nya RevL identifierat två huvudtyper av hot mot oberoendet pga. självgranskning. Den ena kategorin baseras på övervägandet att revisorn regelmässigt hamnar i situationer i vilka hans tidigare, på grundval av *lagstadgade* och *yrkesetiska skyldigheter* vidtagna, åtgärder kommer under hans förnyade prövning.[6] Denna slags självgranskning uppkommer om revisorn själv eller någon honom närstående tidigare under arbetet med granskningsuppdraget eller vid ett annat granskningsuppdrag har gjort ställningstaganden vars riktighet revisorn måste pröva som ett led i ett efterkommande granskningsuppdrag.[7] Här är således fråga om att revisorn måste ta förnyad ställning till sina tidigare revisionella ställningstaganden. Avgörande är alltså omständigheten att revisorn genomför en form av *revisionell återgranskning*.

Den andra av lagstiftaren identifierade huvudtypen av självgranskning uppkommer i situationer då revisorn genomfört insatser utanför sitt lag-

[4] 21 § 1 st 1 p. b) RevL.
[5] 21 § 2 st RevL.
[6] Den legala skyldigheten skall som framgår vid den ovan förda diskussionen om begreppet revisionsverksamhet tolkas så att även avtalsmässiga granskningsuppdrag skall omfattas. Så är fallet eftersom revisorns såväl revisionstekniska som yrkesetiska skyldigheter skall ses som legala så snart han åtagit sig uppdraget, se avsnitt 4.4.4.
[7] Prop. 2000/01:146, s. 62.

stadgade granskningsuppdrag. Hotet kan uppkomma om revisorn själv eller någon annan i revisionsgruppen vid s.k. *fristående rådgivning* har lämnat råd eller liknande biträde i en fråga som revisorn under granskningsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till.

De två här behandlade typfallen av självgranskningshot uppkommer genom att revisorns tidigare insatser gentemot en revisionsklient kommer att omfattas av hans efterkommande granskning hos samma klient. Vad lagstiftaren däremot inte uttryckligen verkar ha tagit ställning till, är hur man skall hantera den situationen att revisorn genomfört granskningsinsatser eller lämnat fristående rådgivning till annan än den revisionsklient mot vilken oberoendet skall prövas om insatsen ifråga har återverkningar på revisionsklienten. Frågan är om man kan identifiera ett tredje huvudtypfall av självgranskningshot, nämligen *insatser vidtagna hos tredje man som inverkar på granskningen hos revisionsklient.*

7.1.2.2 Revisionell återgranskning som självgranskningshot

Självgranskningsbestämmelsen baseras på farhågan att revisorns oberoende kan komma att ifrågasättas genom att han tvingas ta ställning till riktigheten i sina egna tidigare åtgärder. Detta innebär att återgranskningsproblematiken aktualiseras redan i de fall revisorn vidtagit en åtgärd han enligt god revisionssed är skyldig att vidta, om effekterna av denna kvarstår vid utförande av ett efterkommande granskningsuppdrag. Det rör sig således om granskning- och rådgivningsinsatser inom ramen för revisorns lagstadgade skyldigheter.

En form av självgranskning pga. revisionell återgranskning uppkommer i de fall revisorn varit vald bolagsrevisor under fler än ett räkenskapsår. Skall en revisor kunna vara vald bolagsrevisor i ett bolag under längre tid än ett räkenskapsår, något som anses vara önskvärt,[8] måste han också i viss mån ta ställning till sina tidigare insatser. Risken för självgranskning uppkommer därmed regelmässigt. Typiskt för denna slags självgranskning är alltså att självgranskningshotet är inbyggt i systemet.

En andra variant av självgranskningssituationen uppkommer i de fall revisorn vidtagit en åtgärd som inte är revisionell men som ändå faller

[8] Jfr ABL:s mandatregler (10 kap. 20 § ABL). Som ett av skälen till införandet av bestämmelsen om mandattid angav regeringen att det är mycket viktigt att revisionsreglerna utformas så att revisorn kan inta en självständig och oberoende ställning gentemot bolaget. En av de faktorer som påverkar revisorns möjligheter att motstå påtryckningar från bolagsledningen är tiden för uppdraget. Om uppdraget omprövas varje år, är revisorns ställning mera osäker än om uppdragstiden löper över längre tid. Prop. 1997/98: 99, s. 140.

under hans lagstadgande uppdrag. Här rör det sig om de s.k. *lagstadgade tilläggsuppdragen.*[9] Ett exempel är revisorns granskning i samband med tillskott av apportegendom.[10] Därefter skall revisorn varje räkenskapsår ta ställning till hur bolaget värderat sin egendom. Ett liknande problem kan uppkomma också i samband med granskning av emissionsprospekt. Enligt 4 kap. 20 § ABL skall ett emissionsprospekt innehålla bl.a. balans- och resultaträkningarna avseende utgången av de tre senaste räkenskapsåren för vilka årsredovisning och revisionsberättelse avgivits, samt ett sammandrag av de uppgifter som bolaget varit skyldigt att ta in i förvaltningsberättelserna för de tre räkenskapsåren. Enligt 4 kap. 24 § ABL skall uppgifterna granskas av bolagets revisorer. Berättelse över granskningen skall intas i emissionsprospektet. Även om det torde vara oklart hur omfattande denna granskning skall vara finns det ändå skäl att utgå från att viss tillbakagranskning skall ske.[11]

Termen revisionell återgranskning kan ge intryck av att endast omfatta revisorns granskningsinsatser vilka revisorn har att ompröva vid en efterföljande granskning. Så är dock inte fallet. Revisionsverksamhetsbegreppet omfattar även rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid genomförandet av granskning.[12] Detta innebär att även revisionsrådgivning inkluderas i termen revisionell återgranskning. Fråga blir därför om en tredje typ av revisionell återgranskning.

7.1.2.3 Fristående rådgivning som självgranskningshot

Det som skiljer denna typ av revisorns insatser från dem som utgör ett hot mot oberoendet pga. revisionell återgranskning är att de initiala insatserna inte följer av revisorns legala åtaganden inom ett revisionsuppdrag eller annat uppdrag som utgör revisionsverksamhet.[13] Fråga är alltså om sådana revisorns rådgivningsinsatser som han lämnar utan att de utgör en del av revisionsuppdraget och som får återverkningar på den efterkommande revisionella granskningen.

Sambandet med den efterkommande granskningen sätter på samma sätt som när det gäller fallet med revisionell återgranskning en ram för de hot mot oberoendet som uppkommer genom revisorns rådgivningsinsat-

[9] Se avsnitt 4.4.3.2 ovan.
[10] Se 2 kap. 9 § ABL.
[11] Jfr i det s.k. Medicus-ärendet (D 1/98) i vilket RN har behandlat bl.a. frågan om revisorns granskningsinsatser avseende redan reviderade årsräkenskaper för tidigare räkenskapsår i samband med granskning av emissions- och konvertibelsprospekt.
[12] Se 2 § 7 p. b) RevL.
[13] Jfr 2 § 7 p. RevL.

ser. Härigenom kan som ett första typfall identifieras sådana åtgärder som har direkta implikationer på granskningsföremålet, dvs. föremålet för den revisionella granskningen. En sådan omständighet är då revisorn utför rådgivningsuppdrag åt revisionsklient inom området bokföring och redovisning så länge denna inte är att anse som revisionsrådgivning. Revisorns insatser får då en *direkt* effekt på det material han har att granska. Detsamma gäller de fall då revisorn lämnar råd inom det område som skall omfattas av den efterkommande förvaltningsrevisionen. Härigenom kommer uppdrag som leder till att revisorns råd utgör en förvaltningsåtgärd eller en självständig del av en förvaltningsåtgärd att omfattas av självgranskningshotet. Här skulle man som exempel kunna nämna utarbetandet av en arbetsordning för bolagsledningen.[14]

De här omtalade kategorierna av oberoendehot pga. självgranskning har det gemensamt att de åtgärder revisorn vidtar är riktade direkt mot granskningsföremålet, dvs. det material som är föremål för den revisionella insatsen. Det finns en annan typ av insatser som endast *indirekt* får återverkningar på granskningsunderlaget. Det rör sig om revisorns rådgivningsinsatser i frågor som inte gäller granskningen av formerna för bolagsledningens handhavande av bolagets förvaltning samt redovisningen av denna. Ofta är det fråga om råd lämnade i samband med enskilda beslut eller transaktioner. Som exempel kan nämnas biträde med en företagsöverlåtelse.

7.1.3 Undersökningsföremålet för detta kapitel

7.1.3.1 Övergripande frågeställningar

Syftet med studien i förevarande kapitel är att uppställa vissa tolkningsramar för självgranskningsbestämmelsen i 21 § 1 st 1 p. b) RevL samt att belysa dessa genom tillämpade typfall. Självgranskningshotet kan i sitt vidaste tillämpningsområde komma att omfatta ett brett spektrum av omständigheter som uppkommer både i revisorns relation till enskild revisionsklient och till annan än den klienten. Frågan om hur gränserna för självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde sätts är således av stor betydelse för revisorernas verksamhet. Inledningsvis kommer jag att genomföra en undersökning av de nedan identifierade enskilda delfrågorna, varefter jag kommer att tillämpa resultatet på tre särskilda typfall.

Urvalet av de tre typfallen har gjorts för att täcka de olika huvudtyperna av omständigheter som kan rubba revisorns oberoende pga. självgranskning. Det första fallet utgörs av revisorns rådgivningsinsatser inom

[14] Jfr FAR, RS 209 28.

klientens bokföring och redovisning. Denna typ av tjänst som har direkt påverkan på granskningsföremålet, är vanligt förekommande och av stor betydelse inte minst i de mindre bolagen. Slaget av rådgivning är också belysande vad gäller gränsen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Den andra typen av rådgivning som kommer att beaktas är revisorns insatser för revisionsklient inom skatteområdet. Valet av detta område har gjorts dels pga. att granskning- och rapporteringsreglerna framstår som fastare i sin konstruktion i jämförelse med bokförings- och redovisningsreglerna, dels pga. att skatterådgivning är vanligt förekommande och spänner över ett brett spektrum av tjänster. Vissa av dessa tjänster utgör revisionsrådgivning, vissa fristående rådgivning med direkta implikationer på granskningsunderlaget medan andra endast har indirekta implikationer på granskningsinsatsen. Slutligen skall jag undersöka frågeställningen om hur tredjemansrådgivning skall bedömas.

Framställningen återknyter i delar till vad som sagts i kapitel 6 om analysmodellen. Detta innebär för det första att vissa av de tolkningsprinciper som fastslagits där tas för kända. För det andra kommer den allmänna delen rörande frågeställningen om gränsen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning att beröras endast kortfattat.

Föremål för studien är i huvudsak den allmänna frågeställningen om självgranskningsbestämmelsens yttre gränser. Jag avser att försöka fastställa självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde i den meningen att jag skall försöka att fastställa kriterier för bestämmandet av vilka revisorns insatser som skall omfattas av bestämmelsen respektive skall falla utanför denna.

De hittills behandlade frågorna har berört tillämpningen av den presumtion för hot mot oberoendet som uppställs i 21 § 1 st RevL. Det är dock inte givet att förekomsten av sådana hot med automatik innebär att revisorn måste avsäga sig uppdraget. Presumtionen kan nämligen genombrytas i två fall; dels om hotet inte är tillräckligt väsentligt för att utgöra ett relevant hot mot oberoendet, dels om motåtgärder kan vidtas som balanserar ett föreliggande hot till en acceptabel nivå. Även denna fråga skall belysas närmare.

7.1.3.2 Bokförings- och redovisningsrådgivning som självgranskningshot

Att döma av RN:s praxis utgörs en av de vanligaste överträdelserna av oberoendereglerna av revisorns allt för långtgående inblandning i revisionsklients bokföring och redovisning.[15] Det är vare sig i ABL:s förarbe-

[15] Se t.ex. samlingsregistret i RN:s praxissammanställning juli–december 2001.

ten, i förarbetena till RevL eller annars tydligt uttalat vilken funktion förbudet mot revisorns inblandning i revisionsklients räkenskaper skall fylla. Jag har för min del tagit följande utgångspunkt. Det är grundläggande för revisionens funktion att revisorn åtnjuter intressenternas förtroende. Detta förutsätter bl.a. att det på intet sätt får misstänkas att revisorn har ett incitament att i sin granskning agera illojalt i förhållande till intressenterna.[16] Självgranskningsreglerna torde vara avsedda att säkra att revisorns verifikationsfunktion. Med detta avser jag att reglerna skall säkra att revisorn står fri från misstanken om att han pga. att han medverkat i upprättandet av det material han har att uttala sig över, eller de bakomliggande transaktionerna som materialet baseras på, kan ha egna intressen som kan få honom att åsidosätta sina skyldigheter i sitt revisionella arbete.

Det sagda får anses innebära bl.a. att revisorn inte skall ha haft någon inblandning i upprättandet eller utformningen av det offentliga material som presenteras för intressenterna och på vilket de skall grunda sina ekonomiska ställningstaganden. Det är ju genom detta material som utfallet av bolagsledningens förvaltning och bolagets ekonomiska ställning presenteras för intressenterna.[17] Man kan påstå att redovisningen är den dokumentation som är nödvändig för att ett bolags intressenter i efterhand skall kunna bedöma ett bolags ställning. Intressenternas rätt tillgodoses nämligen enbart indirekt genom den löpande granskningen av förvaltningen och den löpande bokföringen. De har ju som huvudregel inte någon tillgång till det underliggande materialet som är föremål för granskningen eller revisorns dokumentation över sin granskning.[18]

I konsekvens med detta skall oberoenderegleringen säkra bl.a. frånvaron av incitament för revisorn att utforma sin revision av den offentliga redovisningen utanför vad som följer av hans lagstadgade uppdrag. Således anses det finnas skäl att begränsa revisorns möjligheter att vara inblandad i upprättandet eller utformningen av årsredovisningen på vilken intressenterna skall grunda sina ekonomiska ställningstaganden. Förbudet mot att revisorn åtar sig ett revisionsuppdrag för det fall risk för självgranskning föreligger, vare sig denna grundas på överträdelser av ABL:s jävsregler eller annars, baseras således på övervägandet att revisorn inte

[16] Jfr 5 kap. ovan om typfall av oberoendehotande relationer mellan revisorn och revisionsklienten respektive klientens funktionärer.

[17] Se t.ex. prop. 1984/85:30, s. 11 där som revisionens funktion anges säkerställandet av att den offentliga redovisningen ger en korrekt bild av rörelsens resultat och ställning.

[18] Däremot utgör detta underliggande material en väsentlig del av det granskningsunderlag som RN har vid den kvalitativa bedömningen av revisorers granskningsarbete. Dessutom kan ett bolags bokföring alltid komma att ställas under myndighets granskning t.ex. vid utredning av förekomst av bokföringsbrott.

skall tillåtas ha ett för stort inflytande över utformningen av det material som han skall granska.[19] Om nu detta alltid leder till ett iakttagande av intressenternas bästa är en fråga som jag återkommer till nedan.

7.1.3.3 Skatterådgivning som självgranskningshot

Att ett aktiebolag sköter hanteringen av skatter och avgifter utifrån de legala kraven anses vara av stor betydelse för tryggandet av skatteuppbördssystemets funktion.[20] I linje härmed har i ABL införts en skyldighet för revisorn att granska och rapportera om bolaget inte efterkommit sina skyldigheter i fråga om vissa skatter och avgifter.[21]

Reglerna rörande revisorers skyldighet att granska och rapportera över revisionsklients hantering av skatter och avgifter har också fått en särskild position inom ramarna för den goda revisionsseden. Genom införandet av granskningsskyldigheten och den särskilda rapporteringsskyldigheten har det allmänna genom skattemyndigheten fått en särställning som intressent. Härigenom har också granskningens betydelse accentuerats. Detta kan i sin tur innebära att reglerna rörande vilka insatser som revisorn får lämna inom området blir av större betydelse.

En konsekvens av ovanstående är att det är möjligt att argumentera för att behovet av att revisorn skall få lämna rådgivning för att revisionsklienterna skall fullgöra sina åliggande på området ökar. Mot detta kan dock invändas att just granskningsområdets betydelse gör att det finns skäl att uppställa särskilt höga krav på revisorns agerande. Detta skulle i sådant fall innebära att det finns goda grunder för att uppställa stränga krav på oberoendet. Det senare argumentet stärks av den position som skattemyndigheten har som intressent. Utgångspunkten för bedömningen av statens behov av revision såsom skatteborgenär är huvudsakligen att bedöma utifrån samma förutsättningar som övriga borgenärers. Skattemyndighetens ställning som borgenär uppvisar dock vissa särdrag. Särställningen baseras på att skattemyndigheten normalt inte kan förvägra något objekt att få anstånd med betalningen av skatter och avgifter. Detta får i sin tur två konsekvenser. För det första är antalet gäldenärer stort vilket gör det svårt för skattemyndigheten att bevaka sina fordringar. För det andra kan skattemyndigheten inte företa någon kreditprövning eftersom skuldförhållandet inte ingås genom avtal utan uppkommer redan i och med att skattegäldenären inleder viss skattepliktig verksamhet. Detta innebär också att skattemyndigheten saknar möjlighet att avtalsvägen

[19] Jfr prop. 1997/98:99, s. 145.
[20] Se prop. 1984/85:30, s. 11.
[21] 10 kap. 31 och 33 a §§ ABL.

skydda sina fordringar.[22] Bl.a. av dessa anledningar har lagstiftaren sett sig nödgad att skydda statens fordringar. Det kan anföras att detta skyddsbehov inte skall kunna undermineras genom att revisorn får inflytande över hanteringsprocessen i fråga om skatter och avgifter.

Samtidigt som revisorn har fått en central position som bevakare av revisionsklients hantering av skatter och avgifter så tillhandahåller revisorer inte helt sällan omfattande skatterådgivning åt revisionsklienter. Det är tydligt att skatterådgivningen har fått en särposition vid bedömningen av om och i sådant fall under vilka förutsättningar rådgivningsinsatser åt revisionsklient kan påverkar revisorns oberoende.[23]

Bedömningen av om revisorns rådgivningsinsatser inom skatteområdet påverkar oberoendet kompliceras av att det är fråga om en synnerligen heterogen grupp av insatser med varierande grad av inblandning från revisorns sida. Jag har för denna undersökning valt att dela revisorns insatser på skatteområdet i fyra huvudgrupper av typfall. Den första kategorin utgörs av sådan rådgivning som revisorn är skyldig att lämna för att anses ha fullgjort sina skyldigheter enligt god revisionssed, dvs. *revisionsrådgivning*. Den andra kategorin av rådgivningsinsatser utgörs av sådana revisorns insatser i vilka han endast lämnar rena *sakupplysningar rörande gällande rätt*. Denna kategori av insatser präglas av att revisorn inte tar ställning till den ekonomiska lämpligheten av genomförandet av en transaktion i vilken vissa skatteregler tillämpas. Den tredje kategorin insatser utgörs av de revisorns uppdrag som syftar till att revisorn skall genomföra en utredning om olika sätt att optimera klientens verksamhet. Man kan här som exempel tänka sig en konsekvensanalys av en tänkt transaktion. Uppdraget präglas härvid av att transaktionen så att säga läggs framför revisorn. I detta ligger en skillnad mot den fjärde kategorin uppdrag, nämligen sådana i vilka revisorn är inblandad i planeringen av transaktionen och i vilka hans arbete skall resultera i en *rekommendation* om hur den tänkta transaktionen skall genomföras för att utfallet av denna skall optimeras.

En fråga som på senare tid varit föremål för viss diskussion är om skatterådgivning skall ses som revisionsnära verksamhet eller som sidoverksamhet.[24] I propositionen till RevL anges att skatterådgivning är en

[22] Lagstiftaren har dock sökt skydda statens position som skatteborgenär genom att tillskapa ett legalt institut som påminner om ett borgensåtagande från bolagsledningens sida. Genom denna lagstiftning har bolagsmännen ålagts ett personligt betalningsansvar för bolagets skatteskulder om de fortsätter att driva en förlustbringande verksamhet. Det kan ske dels genom de allmänna aktiebolagsrättsliga reglerna i 13 kap. ABL dels genom reglerna i 12 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

[23] Se vad som sägs nedan om den amerikanska Sarbanes-Oxley Act.

[24] Se bl.a. Sjölin, s. 44 och Markland, s. 45.

del av revisorernas verksamhet som skall ses som revisionsnära.[25] Detta grundas på utgångspunkten att just kunskaper om skattefrågor anses vara centrala för revisorns lagstadgade granskningsuppdrag.[26] De argument som anförts *mot* att all skatterådgivning skall ses som revisionsnära verksamhet grundas på att rådgivning till icke-revisionsklienter per se bör ses som sidoverksamhet och inte som revisionsnära verksamhet.

För egen del är jag av den uppfattningen av skatterådgivning utanför revisionsuppdraget skall ses som revisionsnära verksamhet. Det främsta argumentet för detta är att sådan rådgivning är närstående revisorns kärnverksamhet. Kraven på att revisorn särskilt skall granska klienters hantering av skatter och avgifter innebär att revisorn är skyldig att ha denna speciella kompetens. En konsekvens av att se skatterådgivningen som sidoverksamhet är dessutom att samma rådgivningsinsats kan komma att betraktas som revisionsverksamhet om den utförs åt revisionsklient och som sidoverksamhet som den utförs åt annan klient. Med hänsyn till de organisatoriska krav som ställs på bedrivande av sidoverksamhet framstår en sådan lösning som tveksam.

Frågan om skatterådgivningen skall ses som revisionsnära verksamhet eller som sidoverksamhet har dock en ytterligare dimension. Det är inte ovanligt att revisorer biträder klienter men avancerade transaktioner i vilka skattefrågan är ett delmoment. Andra moment kan vara corporate finance och bolagsrätt. Detta skulle kunna tala för att se skatterådgivningen som sidoverksamhet. Bedömningen av uppdragets karaktär kan dock enligt mitt förmenande inte ske genom beaktande av uppdragets karaktär i dess helhet. Man måste i stället bryta ned uppdraget i dess enskilda delar och ställa sig frågan om varje dels karaktär. Ser man på skatterådgivningen som en isolerad del av uppdraget så finns det inte heller här några skäl mot att se sådan rådgivning som något annat än revisionsnära verksamhet. Men däremot kan man väl hamna i det slutet att det samlade uppdraget, pga. att någon av dess övriga delar kommer att ses som sidoverksamhet, sammantaget skall ses som sidoverksamhet.

7.1.3.4 Rådgivning till tredje man som möjligt självgranskningshot

RevL:s självgranskningsbestämmelse framstår i huvudsak vara inriktad på revisorns insatser i förhållande till revisionsklient. Detsamma verkar huvudsakligen gälla internationellt. Sambandet mellan rådgivningsinsatsen och revisionsinsatsen framstår som grundat på det faktum att de utförs åt en och samma klient.

[25] Prop. 2000/01:146, s. 91.
[26] Se 4 § RevF och 3 § RNFS 1996:1

En fråga som däremot inte verkar vara närmare behandlad är de situationer i vilka revisorn vidtar åtgärder i förhållande till ett bolag (A) som får återverkningar på granskningsinsatserna i ett annat bolag (B). Det är här fråga om en oberoendehotande åtgärd som inte har någon omedelbar koppling till det granskningsuppdrag i vilket oberoendet skall prövas.

De förkommande oberoendehotande situationerna har sin grund i samma omständigheter som de ovan behandlade. Således kan ett självgranskningshot aktualiseras dels genom revisionell återgranskning, dels i samband med fristående rådgivning. Den första situationen kan uppkomma när revisorn gjort ställningstaganden vid ett granskningsuppdrag som kommer att påverka revisionen i ett annat granskningsuppdrag. Så är fallet t.ex. om revisorn vid revision i bolag A har lämnat viss revisionsrådgivning rörande bolagets värdering av vissa fordringar i bolag B i vilket han är vald revisor. När revisorn sedermera skall revidera bolag B har han att ta ställning till värderingen av motsvarande skuldposter i det bolaget. Den andra situationen kan uppkomma om revisorn lämnat fristående rådgivning till bolag A som kan ha betydelse för granskningen i bolag B. Härigenom kan revisorn komma att behöva pröva sina egna tidigare gjorda bedömningar vid genomförandet av revisionen i B-bolaget. Det som särskiljer denna typ av oberoendehotande omständigheter från de övriga behandlade är således att det saknas ett omedelbart samband mellan revisorns insatser och ett pågående revisionsuppdrag.

7.2 Internationell utblick

7.2.1 Inledning

Jag har i avsnitt 6.2 gett en översiktlig beskrivning av utgångspunkterna för regleringen rörande revisorns oberoende i EG:s oberoenderekommendation, FEE:s och IFAC:s regelverk samt i de danska, norska och amerikanska regleringarna. Syftet med förevarande avsnitt är att på basis av den i avsnitt 6.2 genomförda studien undersöka hur självgranskningshotet hanteras i de studerade regelverken. Särskilt skall därvid studeras synen på självgranskningshotet i samband med revisorns rådgivning på bokförings-, redovisnings- och skatteområdena.

7.2.2 EG:s rekommendation om revisors oberoende

Ett av de särskilda hot mot revisorers oberoende som identifieras i EG:s oberoenderekommendation är självgranskningshotet. Hotet förklaras vara allvarligt pga. svårigheten att bibehålla objektiviteten vid det efterkommande granskningsförfarandet. Så kan vara fallet då revisorn fattar

beslut, eller deltar i beslut, som uteslutande bör fattas av klientens ledning, eller om en bedömning från ett tidigare revisionsuppdrag eller annat uppdrag som revisorn eller hans bolag utfört måste ifrågasättas eller omvärderas för att nå en slutsats i en pågående revision.[27]

Med rekommendationens systematik behandlas självgranskningshotet inte som en självständig oberoendehotande omständighet, utan som en *effekt* av att revisorn tillhandahåller vissa tjänster till en revisionsklient. Som exempel på situationer i vilka självgranskningshot kan föreligga anges bl.a. rådgivningsinsatser rörande klients bokföring och redovisning, värderingstjänster vars resultat påverkar redovisningen samt ombudsmannaskap.[28] Regleringen rörande självgranskning är således inriktad på revisorns relation till revisionsklient.[29]

I rekommendationen identifieras ett antal av revisorns insatser som kan komma att få som effekt att revisorn granskar sina egna åtgärder. Som sådana nämns fall då revisorn, ett revisionsbolag i vilket revisorn verkar, ett företag i ett nätverk eller en partner, chef eller anställd i de sistnämnda, deltar i upprättandet av revisionsklientens *räkenskaper eller redovisning*. Hur betydande hotet är beror bl.a. på i vilken omfattning dessa personer är inblandade i rådgivningsprocessen. I rekommendationen har revisorns insatser inom dessa områden delats upp i olika grupper beroende dels på det inflytande som åtgärden ger i revisionsklienten, dels på de särskilda omständigheter under vilka rådet lämnas.

En första gränsdragning har gjorts mellan sådan rådgivning som utgör en del av revisionsuppdraget och annan rådgivning. Så länge de råd som lämnas är en del av fullgörandet av revisorns lagstadgade skyldigheter faller de utanför oberoendebedömningen.[30] Den andra kategorin av revisorns rådgivningsinsatser utgörs av de fall då revisorn tar del i revisionsklientens beslutsfattande. Som fastslogs i föregående kapitel får revisorn som huvudregel överhuvudtaget inte ha något sådant inflytande i revisionsklienten.

Förbudet mot att revisorn fattar beslut som tillkommer klienten innebär att revisorn måste tillse att beslut rörande det underliggande redovisningsmaterialet härrör från klienten. Dessutom bör revisorn inte vara

[27] Rekommendationen bilaga avsnitt A 3.

[28] Se rekommendationen avsnitt B 7.2.1–7.2.5.

[29] Rekommendationen inledningen till avsnitt A samt avsnitt B 7.

[30] I rekommendationen nämns det fallet att en revisor som upptäcker brister i revisionsklientens redovisningsförslag föreslår nödvändiga ändringar och gör ett utkast till dessa ändringar. Detta ingår i den lagstadgade revisionen och bör inte betraktas som tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster, rekommendationens bilaga avsnitt B 7.2.1.

inblandad i revisionsklientens eller dess lednings beslut om redovisningstransaktioner. Det här sagda anses innebära att hot mot oberoendet föreligger om revisorn klassificerar eller omklassificerar bokföringsposter utan klientens godkännande, attesterar eller godkänner transaktioner samt upprättar eller ändrar i källdokument eller grunddata.[31] Däremot kan revisorn biträda klienten med tekniska insatser eller tillhandahålla rutinmässiga uppgifter och rådgivande information om alternativa redovisningsstandards respektive redovisningsmetoder så länge det är klienten som beslutar vilka standarder och metoder som skall användas. Detta innebär att det inte med automatik föreligger ett allvarligt hot mot revisorns oberoende i fall då revisorn endast utför rutinmässiga bokföringsuppgifter såsom bokföring av transaktioner för vilka revisionsklientens ledning har bestämt lämplig kontoindelning, överföring av konterade transaktioner från ett kontonummer till en kunds huvudbok, överföring av poster som godkänts av revisionsklientens ledning till klientens råbalans samt tillhandahållande av vissa databehandlingstjänster.

Strängare regler gäller för det fall klienten är ett *bolag av allmänt intresse*.[32] I dessa bolag får revisorn överhuvudtaget inte vara inblandad i redovisningen utöver vad som följer av hans legala skyldigheter inom revisionsuppdraget.

Från dessa regler har gjorts undantag för nödsituationer. Undantaget gäller såväl företag av allmänt intresse som andra företag. En sådan situation kan föreligga om revisorn, pga. *externa* och *oförutsebara* händelser, är den enda person som har de resurser och den nödvändiga kunskap om revisionsklientens system och förfaranden som krävs för att hjälpa kunden att upprätta räkenskaperna och redovisningen i tid, om konsekvenserna av att revisorn inte åtar sig uppdraget innebär en allvarlig skada för bolaget, såsom indragen kredit eller likvidationstvång. Även här bör dock revisorn undvika att fatta de slutgiltiga besluten och bör samtidigt överväga vilka ytterligare skyddsåtgärder han måste vidta.[33]

I motsats till vad som gäller revisorns rådgivning inom områdena bokföring och redovisning så behandlar rekommendationen inte uttryckligen frågan om revisorns insatser inom *skatteområdet*. Vad som däremot föreskrivits är att revisorn, om han reviderar ett företag av allmänt intresse, till klientens kontrollorgan skall rapportera det totala arvode han uppburit från klienten under räkenskapsåret. Revisorn skall därvid särskilt ange

[31] Rekommendationens bilaga avsnitt B 7.2.1.

[32] Vilka dessa bolag är framgår av rekommendationens ordlista. Rekommendationen avsnitt B 7.2.1.

[33] Rekommendationen avsnitt B 7.2.1.

hur stor del av detta arvode som belöper på skatterådgivning.[34] Därtill kommer att motsvarande information skall offentliggöras på ett lämpligt sätt. Detta gäller oavsett om klienten är ett företag av allmänt intresse eller ej.[35] Till dessa informationskrav har knutits ett krav på att revisorn skall kunna visa att hans oberoende inte har äventyrats av att han tillhandahållit andra tjänster än revisionstjänster (däribland skatterådgivning) till en revisionsklient och för vilka den ersättning han erhållit är oproportionerlig i förhållande till det arvode han betalats för den lagstadgade revisionen.

7.2.3 Internationella normer på branschnivå

7.2.3.1 FEE – Oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision

I likhet med EG:s oberoenderekommendation identifierar FEE ett hot mot oberoendet i de situationer i vilka en revisors insatser får som effekt att han inom ett efterkommande revisionsuppdrag kan komma att granska sina egna åtgärder. Enligt FEE:s rekommendation föreligger ett självgranskningshot om ett tidigare ställningstagande gjort av revisorn, antingen i ett revisionsuppdrag eller annat uppdrag, måste ifrågasättas eller omvärderas vid en efterkommande revision.[36] Utgångspunkten är att revisorn inte skall få fatta några som helst beslut som tillkommer bolaget eller dess ledning att fatta.[37] I linje med rekommendationens generella uppbyggnad kan det i andra fall vara tillräckligt med att revisorn vidtar motåtgärder.

Den systematik som FEE:s rekommendation grundas på innebär att risken för självgranskning inte utgör den självständiga omständighet som konstituerar ett oberoendehot, utan självgranskningen är den *effekt* som uppkommer genom att revisorn utför vissa uppgifter eller fyller vissa funktioner. I fråga om andra tjänster än revisionstjänster förs i rekommendationen en diskussion kring risken för självgranskning främst i samband med tillhandahållandet av s.k. experttjänster som direkt påverkar belopp och information i årsredovisningen. Som exempel på sådana tjänster nämner FEE rapporter, intyg, värderingar eller expertuttalanden. Revisorn skall vid bedömningen av det föreliggande hotets relevans överväga hur *väsentliga* de aktuella beloppen är samt den grad av *skönsmässighet* (subjektivitet) som ligger i värderingen. Uttrycket "experttjänster"

[34] Rekommendationen avsnitt A 4.1.2.
[35] Rekommendationen avsnitt A 5 (3).
[36] FEE 1998, s. 9.
[37] FEE 1998, s. 15 f.

innefattar dock inte råd, diskussioner eller åtgärder som ingår i revisionsprocessen och som gäller frågan om de av styrelsen fastställda avsättningarna är tillräckliga eller om värderingen av tillgångar och skulder är riktig.[38]

Vid bedömningen av hur stort oberoendehotet är i det enskilda fallet skall särskild hänsyn skall tas till:

- hur kunnig, erfaren och kompetent styrelsen är beträffande de aktuella värderingarna samt hur aktivt den engagerat sig i att utföra eller godkänna bedömningarna,
- i vilken utsträckning den aktuella typen av experttjänster utförs enligt etablerade metoder och branschrekommendationer,
- hur pålitliga och fullständiga underliggande grunddata är,
- hur beroende värderingen är av framtida händelser som kan få beloppen att starkt variera samt
- hur omfattande och klargörande den information som lämnas i årsredovisningen är, bl.a. om underliggande antaganden och om vem som tillhandahållit experttjänsterna.[39]

I fråga om *upprättande av redovisningshandlingar åt revisionsklient* konstaterar FEE inledningsvis att revisorns förande av grundbok eller upprättande av bokslut från grundbokföringen för en revisionsklient i princip medför ett självgranskningshot. Det behöver i och för sig inte hota revisionens funktion, men utgör ett allvarligt hot mot oberoendet (framför allt mot det synbara oberoendet).

På grundval av dessa överväganden fastslår FEE att revisorn, med de undantag som på det nationella planet gäller för små bolag,[40] inte får medverka i upprättandet av klientens redovisningshandlingar eller bokföring utom när det gäller biträde med rutinmässiga uppgifter eller i nödfall. Sådant biträde kan innefatta t.ex. utformningen av årsredovisning samt konsolideringen av koncernredovisningen och skatteberäkningarna.

För det fall en nationell reglering innehåller särregler för små bolag som tillåter att revisorn i dessa bolag får upprätta en stor del av redovisningen och redovisningshandlingarna, krävs i stället att revisorn vidtar åtgärder som säkerställer oberoendet. Som särskild åtgärd nämner FEE

[38] FEE 1998, s. 19.

[39] FEE 1998, s. 19 f.

[40] FEE noterar att medlemsländerna i olika omfattningar infört särregler för små och medelstora företag. Detta innebär dock inte att regleringen fungerar utan vidare säkerhetsåtgärder. Som tidigare nämnts måste revisorn även (om inte framför allt) i sådana bolag vidta säkerhetsåtgärder. Som påpekats ovan måste revisorn särskilt se till att han inte kommer i ett läge som innebär att han fattar beslut på klientens vägnar.

ett tydligt klargörande av revisorns ansvar respektive styrelsens, företagsledningens och de andra bolagsorganens ansvar genom upplysning i redovisningshandlingarna. Att utöka användningen av sådana upplysningar anses kunna förbättra insynen i revisorns ansvar för den information som förmedlas av redovisningen.

Ett redovisningsrådgivningen närstående typfall är tillhandahållandet av s.k. experttjänster som direkt påverkar belopp och information i årsredovisningen. Som exempel på sådana tjänster nämner FEE rapporter, intyg, värderingar och expertuttalanden. Den valde revisorn bör enlig FEE överhuvudtaget inte utföra experttjänster åt revisionsklient som leder till värdering av poster om dessa är väsentliga i bokslutet och värderingen innefattar en betydande grad av subjektivitet.[41]

Rekommendationen innehåller inte några närmare bestämmelser i fråga om rådgivning inom skatteområdet. Inte heller finns några närmare anvisningar om skälen bakom detta. Rekommendationen lämnar således öppet om skatterådgivningstjänster skall ses som vilken experttjänst som helst eller om dylika tjänster skall särbehandlas.

7.2.3.2 IFAC – Code of Ethics for Professional Accountants

IFAC har i Kodens 8 kap. angivit att självgranskningshot kan uppkomma i två fall. Så är för det första fallet när ett tidigare uppdrag, såväl av attesterande natur som av rådgivningskaraktär, måste omvärderas i samband med ett efterkommande granskningsuppdrag. Som exempel nämns att en revisor eller någon annan verksam vid revisionsbyrån har utfört rådgivningstjänster åt revisionsklient som direkt påverkar granskningen eller varit inblandad i upprättandet av det bakomliggande material på vars grundval det granskande materialet sedermera upprättas.

För det andra kan självgranskningshot uppkomma när någon i granskningsteamet tidigare varit anställd hos revisionsklienten och i den positionen ansvarat för material som är relevant för den bedömning som skall göras i den efterkommande granskningen. Denne kan t.ex. nyligen ha varit styrelseledamot eller liknande eller i en position som gett honom inflytande över material som skall vara föremål för granskning.[42] Självgranskningshotet relaterar såvitt kan utläsas ur Koden till förhållandet till revisionsklienten. Även om detta inte framgår av den inledande definition så anknyter samtliga exempel till detta.[43]

[41] FEE 1998, s. 19 f.
[42] Koden, p. 8.30.
[43] Koden, p. 8.30 samt p. 8.155–170

Ett av de typfall i vilka självgranskningshot kan uppkomma utgörs av *bokförings- och redovisningsrådgivning*. Utgångspunkten för IFAC:s ställningstagande rörande tillåtligheten av revisorns insatser inom dessa områden är att det är bolagsledningens ansvar att se till att bokföring och redovisning sköts. Däremot ligger det inom revisorns uppdrag att hålla sig informerad om klientens redovisningsprinciper, rapporteringsmetoder samt metoder för kontroll och uppföljning. Inom dessa områden är det också naturligt att revisorn som en del av revisionsuppdraget tillhandahåller teknisk assistans och ger råd om redovisningsprinciper. Målet är att säkra att den offentliga redovisningen ger en rättvisande bild av bolagets ställning.

Sådan i och för sig tillåten rådgivning får dock inte innebära att revisorn de facto kommer att fatta beslut som åvilar bolagsledningen.[44] En avgörande skiljelinje dras därmed mellan rådgivning som är en del av revisionsinsatsen och övrig rådgivning. I Koden identifieras ett antal tjänster som till sin natur som huvudregel utgör en normal del av revisionsinsatsen. Det rör sig om biträde med lösandet av problem sammanhängande med avstämningen av bokföringen, insamlande och analys av sådan information som skall ingå i den offentliga rapporteringen, sammanställandet av koncernredovisning (inklusive omarbetning av dotterbolags nationellt betingade redovisning i syfte att bringa den i överensstämmelse med koncernredovisning i en internationell koncern), upprättandet av utkast till redovisningsposter, hjälp och råd vid upprättande av dotterbolags redovisning samt förslag till justeringar i dagboken.[45]

Utifrån dessa allmänna utgångspunkter har IFAC uppställt ett absolut förbud mot tillhandahållande av redovisningstjänster åt revisionsklient om tjänsterna utmynnar i att revisorn eller någon annan verksam vid revisionsbolaget kommer att få *inflytande över beslutsprocessen* i frågor som det åligger klientbolagets ledning att fatta. Revisorn eller revisionsbolaget får därför bl.a. inte vidta någon av följande åtgärder:

- föra in eller ändra anteckningar i bokföringen utan att inhämta klientens godkännande,
- genomföra eller ändra klassificeringar utan att inhämta klientens godkännande,
- godkänna transaktioner för bokföring samt
- förbereda eller genomföra ändringar i verifikationer eller andra redovisningsunderlag m.m. (inklusive värderingsfrågor).[46]

[44] Koden, p. 8.164–165.
[45] Koden, p. 8.165.
[46] Koden, p. 8.163 ff.

Dessa regler innebär dock inte ett totalt förbud mot tillhandahållandet av bokförings- och redovisningstjänster. Valt revisionsbolag får nämligen i *onoterade* bolag tillhandahålla rutinmässiga råd eller göra insatser av "mekanisk natur" om hotet mot oberoendet kan balanseras. Som exempel på mekaniska insatser nämns fall då revisorn registrerar transaktioner för vilka klientens bolagsledning har gjort eller godkänt klassificeringen, för in transaktioner i huvudboken, förbereder finansiellt material på grundval av information i råbalansen och för in poster i råbalansen efter klientens godkännande.

Utförs sådana tjänster skall det dock klart framgå att klienten påtar sig ett ansvar för åtgärden samt att de personer som lämnar råden eller genomför insatserna inte tillåts vara inblandade i revisionsuppdraget. Uppkommer trots detta ett oberoendehot och är hotet av väsentlig karaktär kan motåtgärder vidtas. Sådana kan utgöras av:

- organiserande av verksamheten på ett sådant sätt att ingen i granskningsteamet utför rådgivningsuppdrag,
- införande av interna procedurer som skall förhindra att rådgivning leder till att den som lämnar biträdet övertar bolagsfunktionärsrollen,
- uppställande av krav på att källmaterialet till bokföringsposter stammar från och har godkänts av klienten,
- uppställande av krav på att grundläggande antaganden stammar från och har godkänts av klienten samt
- inhämtande av klientens godkännande för varje åtgärd rörande bokföringsåtgärder som påverkar redovisningen.

IFAC har uppställt hårdare krav i fråga om *noterade* bolag. Utgångspunkten är att bokförings- och redovisningsrådgivning som har återverkningar på den offentliga finansiella informationen hotar oberoendet eller förefaller att hota oberoendet på ett så allvarligt sätt att den enda motåtgärden är att avsluta ett av uppdragen. Däremot skall en revisionsfirma kunna tillhandahålla rutinmässiga råd eller lämna "mekaniskt" biträde till dotterbolag eller till divisioner till noterade bolag om:

- uppdraget inte innefattar bedömningsfrågor,
- de dotterbolag eller divisioner som omfattas av rådgivningen är sammantaget oväsentliga för det noterade bolaget,
- de tjänster som tillhandahållits är oväsentliga för det dotterbolag eller den division som mottagit dem eller
- arvodena för sådana tjänster är uppenbart oväsentliga för revisionsfirman.

IFAC:s reglering inrymmer också en säkerhetsventil som innebär att annan än revisor och medlem i granskningsteamet vid den revisionsbyrå eller

det nätverk i vilket revisorn verkar, får vidta i och för sig förbjudna åtgärder i extraordinära fall. Det handlar om fall i vilka det inte är praktiskt möjligt för revisionsklienten att vidta åtgärden själv. Tillåtligheten förutsätter att revisorn inte genom åtgärden intar en ledande funktion i revisionsklienten, att klienten tar på sig det fulla ansvaret för den av revisorn vidtagna åtgärden samt att den oberoendehotande åtgärden inte vidtas av någon som ingår i granskningsteamet.[47] Detta innebär att utrymme saknas för den valde revisorn att själv genomföra dessa uppgifter.

I fråga om rådgivning på skatteområdet konstaterar IFAC att sådan rådgivning normalt inte hotar oberoendet.

7.2.4 Utländsk rätt

7.2.4.1 Danmark

Ett av syftena med den nya danska revisorsregleringen (LBR) är att implementera EG:s oberoenderekommendation i dansk rätt.[48] Detta innebär att LBR innehåller bestämmelser om självgranskning. Dessa återfinns både i jävskatalogen och i den katalog av omständigheter som kan komma att äventyra revisorns oberoende (11 § 2 st 8 p. och 3 st LBR). Medan jävsbestämmelsen är specifikt inriktad på utförande av redovisningsinsatser i bolag av allmänt intresse så är självgranskningsbestämmelsen i tredje stycket avsedd att omfatta samtliga övriga fall i vilka:

> "[r]evisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udfører eller inden for de seneste 2 år har udført andre opgaver af en sådan art for den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, at revisor ved at afgive erklæringen i hovedsagen ville udtale sig om eget eller de øvrige nævnte personers arbejde."

Bestämmelsen innebär att revisorn inte får utföra rådgivningsuppdrag åt revisionsklient om utfallet av dessa kommer att falla under hans efterkommande granskning.[49] Däremot synes inte insatser riktade mot tredje man med återverkningar på revisionsklient omfattas av bestämmelsens ordalydelse. Av LBR:s förarbeten följer att bestämmelsen inte heller skall tillämpas på de fall då revisorn endast uttalat sig över riktigheten i värderingar utförda av klienten eller tredje man utan att revisorn själv utfört värderingen.[50]

Lagens systematik är sådan att tredje stycket överlappar andra styckets åttonde punkt. Redan därav följer att förekomsten av självgranskning-

[47] Koden, p. 8.170.
[48] Se avsnitt 6.2.4.1 ovan.
[49] Se vidare Runge Johansen m.fl., s. 203 f.
[50] Betänkande 4111/2002, s. 199.

hot i de delar som omfattas av andra styckets åttonde punkt utgör ett absolut hinder mot fullgörandet av revisionsuppdrag. I fråga om övriga fall skall hänsyn i stället tas till omständigheterna i det enskilda fallet.[51]

Den danska regleringen innebär att det föreligger ett absolut hinder för revisorn att utföra rådgivning bl.a. rörande bokföring och redovisning, dels i fall då fråga är om sådana bolag som omfattas av 10 § 2 st LBR, dels om revisorn genom åtgärden kommer att fatta beslut som tillkommer bolagsledningen. Rörande insatser till andra klienter än sådana som omfattas av 10 § 2 st LBR föreligger inte något absolut hinder mot utförande av rådgivning rörande bokföring och redovisning. Däremot skall oberoendet prövas gentemot graden av biträde och klientens storlek. Revisorn skall därvid särskilt beakta bestämmelsen i 11 § andra styckets tredje punkt som innebär att han inte får fatta beslut på klientens vägnar.[52] Således bygger den danska regleringen på tanken att så länge det är klienten som fattar de redovisningsmässiga besluten så kan revisorn biträda klienten med den tekniska bearbetningen av redovisningsmaterialet.

Vare sig i LBR eller i lagens förarbeten finns något särskilt uttalande rörande revisorns inblandning i revisionsklients skattefrågor.

7.2.4.2 Norge

Den norska regleringen av revisorers oberoende innehåller inget uttryckligt förbud mot självgranskning. Vad som däremot framgår av revisorloven och lagens förarbeten är att revisorn inte får uppträda på ett sådant sätt att han kommer att fullgöra klientbolagets egna lednings- och kontrollfunktioner, eller att han i ett senare led kan komma att granska sina egna åtgärder.[53] En möjlig förklaring till denna syn är att den norska oberoenderegleringen bygger på utgångspunkten att det inte finns någon verksamhet som typiskt sett utgör ett hot mot revisorns oberoende och därför bör vara förbjuden. Detta innebär att en bolagsrevisor i ganska hög omfattning skall få tillhandahålla konsulttjänster åt revisionsklient. Samtidigt gäller kravet på att en revisor inte skall revidera utfallet av sina egna råd. Reglerna är gemensamma för samtliga revisionspliktiga associationer. Trots detta ville den utredning som genomförde en översyn av revisorsregleringen inte föreslå olika regler för stora respektive små bolag. I stället påbjöds en stor försiktighet vid revision av de stora bolagen.[54]

Innehållet i gällande rätt verkar vara att lagstiftning inte är avsedd att

[51] L 144 2002/03, s. 47 f. samt Runge Johansen m.fl., s. 203 f.
[52] L 144 2002/03, s. 47 f.
[53] § 4–5 revisorloven, NOU 1997:9, s. 102 f. samt Ot. prp. nr 75 (1997-98), s. 85 f.
[54] Ot. prp. nr 75 (1997-98), s. 81.

generellt begränsa området för tillhandahållande av rådgivningstjänster åt revisionsklient. Detta gäller som huvudregel sådana revisorns insatser som skall kvalificeras som revisionsrådgivning. I fråga om annan verksamhet än revisionsrådgivning skall tillåtligheten prövas gentemot tre faktorer:

1. styrkan i rådgivningens hot mot oberoendet,
2. om uppdraget faller under revisionsklientens egna lednings- och kontrolluppgifter samt
3. om revisorn genom uppdraget uppträder som ombud för revisionsklienten.

Genom regleringen är det avsett att en yttersta gräns skall sättas vid att revisorn aldrig får delta i eller påverka beslutsprocessen i klientbolaget. I betänkandet uttalas nämligen att gränsen bör sättas vid att revisorn inte skall kunna biträda klienten i sådan mån att "bistanden erstatter foretakets manglende kompetanse eller kapasitet." Vidare framgår att revisorn skall kunna hjälpa revisionsklienten med upprättande av självdeklaration.[55]

Revisorlovens jävskatalog innehåller ett förbud mot inblandning i revisionsklientens bokföring och redovisning. Detta förbud omfattar enligt lagens förarbeten även utarbetandet av noter och bokslut i den mån insatsen går utöver rent teknisk bearbetning.[56] Däremot bör revisorn kunna lämna råd om rutinförbättringar, t.ex. vid rapportering av brister i den interna kontrollen. Detsamma skall enligt utredningen gälla råd om innehållet i redovisningsreglerna samt i skattemässiga värderingsfrågor.[57] Vidare skall, enligt utredningens mening, en revisor kunna tekniskt upprätta en redovisning under förutsättning att det underliggande materialet är upprättat av klienten. Insatsen får dock inte innebära att revisorn vidtar några som helst bokföringsåtgärder oavsett om klienten attesterat underlaget eller ej. Detsamma gäller värdering av tillgångar. Dessa regler anses dock inte hindra att revisorn bistår med tekniskt utarbetande av bokslut o.dyl. eller med råd om innehållet i redovisningslagstiftningens värderingsregler.[58]

7.2.4.3 USA

I motsats till andra regelsystem som varit föremål för översyn på senare tid, och som bygger på en analysmodell, är det amerikanska systemet i grunden ett förbudssystem. Denna syn på regleringens funktion har

[55] NOU 1997:9, s. 105 och 186.
[56] Ot. prp. nr 75 (1997-98), s. 75.
[57] NOU 1997:9, s. 186.
[58] Ot. prp. nr 75 (1997-98), s. 81 och 85. Jfr Cordt-Hansen, s. 91.

kommit att accentueras genom antagandet av Sarbanes-Oxley Act. De förbudsregler som införts har förklarats med två specifika hot mot oberoendet i tillhandahållandet av konsulttjänster till revisionsklient som SEC har identifierat. Det första hotet utgörs av det ekonomiska band till klienten som revisorn får vid tillhandahållandet av konsulttjänster. Detta band kan vara svårt att bryta. Visserligen finns bandet till klienten redan genom revisionsuppdraget men genom rådgivningsuppdragen stärks detta.

Det andra hotet utgörs, enligt SEC, av att det faktum att det vid tillhandahållandet av vissa tjänster finns ett inbyggt oberoendehot pga. att viss verksamhet till sin natur hotar revisorns – faktiska eller synbara – oberoende.[59] I samband med såväl 2001 års som 2003 års ändringar anför SEC att risk för självgranskning föreligger i de två aktuella fallen. Risken uppkommer främst pga. att revisorn har att granska räkenskaperna och pga. att handhavandet av bokföringen är en uppgift som tillkommer bolagsledningen, som ju står under revisorns granskning.[60]

I fråga om *bokförings- och redovisningstjänster* gäller enligt Sarbanes-Oxley Act att en revisor inte får tillhandahålla bokföringstjänster eller andra tjänster som är kopplade till revisionsklients bokföring eller redovisning. SEC har i anledning av lagen ändrat sina tillämpningsföreskrifter på så sätt att myndigheten infört ett förbud mot att revisorn tillhandahåller bokförings- och redovisningstjänster till revisionsklient om det inte är rimligt att anta att insatsen inte kommer att omfattas av den efterkommande revisionella granskningen.[61] Som sådana förbjudna insatser nämns:

- utarbetande av klientens bokföring,
- upprättande av de redovisningshandlingar som skall inges till SEC eller sådana handlingar som utgör underlag för kommunikation med SEC samt
- framtagande av underlag för bokföring och redovisning.[62]

[59] SEC 2000, s. 8.
[60] SEC 2000, s. 46 och SEC 2003, s. 10.
[61] Det framstår som om SEC:s regler är mer tillåtande än vad Sarbanes-Oxley Act medger. En möjligt tolkning av lagen som skulle göra det möjligt att förena SEC:s regler med lagen är att förbudet i Sarbanes-Oxley är avgränsat till att omfatta endast sådan rådgivning som är kopplad till revisionsklientens bokföring och redovisning i betydelsen att den skall komma att ha inverkan på det material som omfattas av den efterkommande granskningen. Stöd för en sådan syn finns i det uttalade syftet att förhindra självgranskning.
[62] CFR 17 210.2-01 (4) (i) (A) – (C).

Som framgår av vad som sades i avsnitt 6.2.4.3 omfattar förbudskatalogen i Sarbanes-Oxley Act inte tillhandahållande av *skatterådgivningstjänster* till revisionsklient. I stället omfattas sådana tjänster av bestämmelsen rörande skyldigheten för revisorn att i förväg inhämta tillstånd att utföra tjänsten från revisionsklientens revisionskommitté.[63] SEC har i sina regler implementerat denna bestämmelse på så sätt att revisorn, givet revisionskommitténs tillstånd, kan tillhandahålla skatterådgivning till revisionsklient.[64] Tillhandahålls sådana tjänster skall arvodena för tjänsterna redovisas särskilt. Myndighetens ställningstagande bygger på att man inte vill förbjuda skattekonsultation till revisionsklient. Dylik verksamhet innebär dock att revisorn tillåts genomföra värderingstester för att kunna genomföra skatteuppdraget. Här synes SEC alltså ha böjt sig för den nödvändighet som branschen påpekat av att kunna tillhandahålla skattekonsultation.

7.3 Självgranskningsbestämmelsens konstruktion och syften

Av analysmodellens konstruktion följer att självgranskningsbestämmelsens tillämpning sker i två steg.[65] I det första skall man identifiera sådana omständigheter som i det enskilda fallet utgör ett så allvarligt hot mot oberoendet att presumtionen om att revisorn måste avsäga sig uppdraget slår till, *analysmodellens presumtionsdel.* Föreligger sådana självgranskningshotande omständigheter kan presumtionen ändå genombrytas om hotet mot oberoendet är av mindre betydelse eller om det är möjligt för revisorn att balansera hotet till en acceptabel nivå. Bestämmelsens andra del såsom den kommer i uttryck i 21 § 2 st RevL behandlar således de *presumtionsbrytande omständigheterna.*

Självgranskningsbestämmelsens presumtionsdel består i sin tur av två led. I det första ledet avgränsas bestämmelsens tillämpningsområde genom att en skiljelinje dras mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet. Bestämmelsen är avsedd att endast omfatta oberoendehotande omständigheter som härrör från annan revisorns verksamhet än revisionsverksamhet. Detta innebär att självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde bestäms av gränsdragningen mellan revisionsverksamhet och övrig verksamhet. Genom sambandet mellan verksamhetstypen revisionsverk-

[63] Sarbanes-Oxley Act, sec. 201 (a) (h).
[64] SEC 2003, s. 20 f.
[65] Se avsnitt 6.4.1 ovan.

samhet och presumtionsregelns tillämpning kan också regelns funktion identifieras. Regelns funktion är att förhindra att sådan verksamhet som revisorn utövar utanför sin auktorisation, dvs. utanför kärnverksamheten, negativt påverkar kärnverksamheten.

Som följer av den internationella studien så har självgranskningshotet generellt konstruerats på så sätt att det omfattar alla revisorns rådgivningsinsatser som har *effekt* på den efterkommande granskningen. Även den svenska självgranskningsbestämmelsen verkar lämna utrymme för en sådan tillämpning då bestämmelsen enligt sin ordalydelse är avsedd att träffa de situationer då revisorn lämnat råd som till någon del omfattas av ett granskningsuppdrag. För att revisorns rådgivningsinsatser skall vara att bedöma som ett relevant självgranskningshot måste de, enligt bestämmelsens utformning, också komma att omfattas av revisorns efterkommande granskning. I självgranskningsbestämmelsens andra led görs således en koppling mellan den fristående rådgivning som lämnats av revisorn och den efterkommande granskningen.

I fråga om lagstadgad revision i aktiebolag styrs innehållet i (och omfattningen av) revisorns granskningsuppdrag av ABL och god revisionssed. Så som dessa källor kvalificerar revisionsuppdraget skall revisorn granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.[66] Sett med denna begränsning är självgranskningshotet utformat på ett sådant sätt att det skall förhindra att revisorn riskerar att få en faktisk ställning som en bolagets funktionär eller kommer att fullgöra uppgifter som faller inom granskningssubjektens (dvs. styrelsens och VD:s) ansvarsområde. Slutsatsen är därför, enligt mitt förmenande, att vad självgranskningshotet är avsett att omfatta är de situationer där revisorn genom rådgivningsinsatser kommit att fullgöra uppgifter som faller under bolagsledningens besluts- och kontrollansvar, vare sig han fått den funktionen i egenskap av formell eller informell bolagsfunktionär eller genom att han lämnat enstaka råd till klientbolaget.

I ett oberoendeperspektiv innebär det sagda att revisorn inte får vara inblandad i eller på annat sätt ta del i sådan verksamhet som omfattas av bolagsledningens uppdrag, i den mån detta kommer att omfattas av revisorns efterkommande granskning. Det är dock inte tillräckligt med att revisorn inte är inblandad i förvaltningen. De åtgärder som vidtas i bolaget kommer ju normalt inte till intressenternas kännedom i sådan form att de kan utgöra ett underlag för ekonomiska beslut.[67] Informationen om åtgärderna måste bearbetas och läggas fram på ett sådant sätt att den

[66] 10 kap. 3 § ABL.
[67] Jfr avsnitt 7.1.3.2 ovan.

kan fungera som ett beslutsunderlag. Informationen ifråga hämtas ur den bokföring varigenom de enskilda åtgärderna dokumenteras och ur redovisningen genom vilken utfallet av åtgärderna presenteras. Man kan formulera den interna processen på så sätt att bolagets funktionärer beslutar och genomför förvaltningsåtgärder,[68] dokumenterar dessa och för intressenterna presenterar utfallet av åtgärderna. Detta sammantaget innebär att revisorn för att kunna stå fri från misstanke om beroende inte får ha någon form av bestämmande inflytande över förvaltningsbesluten, dokumentationen av dessa eller i presentationen av utfallet.

7.4 Rådgivningsinsatser som faller utanför självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde

7.4.1 Inledning

Självgranskningsbestämmelsen är som nämnts avsedd att omfatta sådana revisorns åtgärder som faller utanför revisionsverksamhetsbegreppet. Detta innebär att endast åtgärder som inte utgör revisionsverksamhet skall prövas mot bestämmelsen. Bestämmelsens tillämpningsområde kan därför fastställas motsatsvis ur revisionsverksamhetsbegreppet. Jag har avslutningsvis i kapitel 4 fört en omfattande diskussion om innehållet i revisionsverksamhetsbegreppet. Det som sägs i förevarande avsnitt utgår från de slutsatser som drogs där. Framställningen i detta kapitel kommer främst att inriktas på revisorns skyldigheter vid utförandet av lagstadgad revision.

En brist i den legala definitionen av revisionsverksamhet är att den inte besvarar frågan om samtliga uppgifter som revisorn vidtar inom ett revisionsverksamhetsuppdrag också skall anses utgöra revisionsverksamhet. Man kan tänka sig att revisorn i ett revisionsuppdrag kan bli ombedd att utföra granskningsinsatser som kan eller bör falla utanför revisionsverksamhetsbegreppet. Som exempel kan nämnas det fall att en svensk revisionsklients styrelse ber revisorn att granska en ekonomisk rapport baserad på andra redovisningsprinciper än de som gäller enligt svenska redovisningsregler, och endast rapportera om sina slutsatser internt till styrelsen. Problematiken hänger samman med det faktum att ju mer revisorn har att granska inom ramen för revisionen, desto större fält

[68] I egentlig mening har ansvaret för genomförandet.

kommer också att utgöra tillåten revisionsrådgivning.[69] En särskild frågeställning blir därmed hur revisorns utrymme för tillhandahållande av rådgivningstjänster påverkas av hur klienten utformar revisorns uppdrag.

7.4.2 Distinktionen mellan revisionell återgranskning respektive granskning av tidigare lämnad fristående rådgivning

Det faktum att självgranskning kan utgöra ett relevant hot mot oberoendet innebär inte att alla former av självgranskning också omfattas av självgranskningsbestämmelsen eller utgör ett så allvarligt hot mot oberoendet att revisorn måste agera för att eliminera hotet. Den associationsrättsliga regleringen bygger nämligen på en viss mån av självgranskning. På grund av detta har lagstiftaren valt att utpeka två former av möjliga självgranskningshot.

Den ena kategorin utgörs av *revisionell återgranskning*.[70] Baserat på övervägandet att revisionell återgranskning är en naturlig del av revisorers verksamhet har lagstiftaren inte ansett att det är möjligt att helt förbjuda revisorn att ta ställning till sina egna tidigare granskningsinsatser. Revisorn skall dock verka med vetskap om att det i vissa fall kan uppkomma oberoendehot på annan grund.[71] Sett i förhållande till lagtextens utformning innebär detta att utanför självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde faller sådana initiala insatser som omfattas av begreppet revisionsverksamhet vare sig de är av granskningskaraktär eller utgör rådgivningsinsatser. Frågan om revisionell återgranskning kan komma att innebära ett oberoendehot i det enskilda fallet – vilket kan hända t.ex. om revisorn begått ett väsentligt misstag i revisionsuppdraget år ett som kvarstår vid revisionen år två – är i stället tänkt att prövas jämlikt generalklausulen.[72]

Den andra typen av självgranskning uppkommer i situationer då revisorn har genomfört insatser utanför sitt lagstadgade granskningsuppdrag. Hotet kan uppkomma om revisorn själv, eller någon annan i revisionsgruppen, vid fristående rådgivning har lämnat råd eller liknande biträde i en fråga som revisorn under granskningsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till. Denna situation innebär typiskt sett ett hot mot revi-

[69] Jfr 2 § 7 p. a) – b) RevL. Jfr också den av Klarskov Jeppesen förda diskussionen rörande innehållet i de revisionstjänster som revisionsbolagen utbjöd i vart fall innan Enron, Klarskov Jeppesen, s. 519 ff.

[70] Se avsnitt 7.1.2.2 ovan.

[71] Fråga torde främst vara om situationer som skall prövas jämlikt generalklausulen.

[72] Prop. 2000/01:146, s. 102.

sorns oberoende. Har detta slag av biträde förekommit, är presumtionsregeln alltid avsedd att tillämpas.[73]

Det faktum att lagstiftaren valt att behandla de två typfallen av oberoendehot olika är praktiskt sett föga förvånande. Hävdas kan att om även revisionell återgranskning skulle omfattas av presumtionen skulle revisorns arbete försvåras i sådan mån att det inte vore möjligt att genomföra en kvalitativt godtagbar revision. Denna syn på utformningen av regelverket är dock inte lika given om man betraktar analysmodellens konstruktion och funktion. Som jag nämnde i avsnitt 6.4.3 så bygger analysmodellen på en konstruktion i vilken presumtionsreglerna i princip är absoluta. Den individualiserade bedömningen skall i stället göras inom ramen för prövningen av presumtionsgenombrott. Detta innebär att man väl skulle kunna tänka sig en lösning där även tidigare granskningsinsatser och revisionsrådgivning omfattas av presumtionsregeln rörande självgranskningshot. I stället skulle man vid prövningen enligt 21 § 2 st RevL i huvudfallet bedöma dessa insatser som sådana som inte konstituerar ett så allvarligt hot att motåtgärder måste vidtas. En dylik lösning skulle vidare föra med sig att man slapp pröva ett självgranskningshot dels mot självgranskningsbestämmelsen, dels mot generalklausulen.

Jag menar dock att det finns en grundläggande skillnad mellan dessa två typfall av revisorns insatser, som innebär att man bör särskilja dem. Skillnaden ligger i den koppling som revisorn får till det granskade respektive "återgranskade" materialet. I fallet med återkommande revision i samma klient och revisionsrådgivningsfallet uppkommer revisorns relation till materialet genom att han fullgör sin lagstadgade roll som revisor, eftersom det i den reglering som styr revisorns uppdrag har fastställts att han som huvudregel skall ha en flerårig mandatperiod.[74] Det ligger därför inom revisorns uppdrag, så som det givits honom i egenskap av bolagsorgan, att genomföra viss återgranskning.

Annorlunda förhåller det sig med den fristående rådgivningen. Genom att åta sig ett sådant uppdrag kan revisorn komma att utföra uppgifter som faller utanför hans legala kompetensområde. Detta innebär att revisorn har en möjlighet (samt i vissa fall en skyldighet) att vägra utföra dessa tjänster utan att det innebär att han åsidosätter sina skyldigheter som vald revisor. Självgranskningen är i fall av revisionell återgranskning så att säga inbyggd i revisorssystemet, och detta innebär, enligt min mening, att det skulle framstå som orimligt att tvinga revisorn att vidta åtgärder motsvarande dem som gäller fristående rådgivning i varje revisionsuppdrag.

[73] Prop. 2000/01:146, s. 62.
[74] Se 10 kap. 20 § ABL.

7.4.3 Revisionsrådgivningens överskjutande delar

Vad som hittills sagts bygger på att det finns en tydlig skillnad mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Det händer dock i praktiken att revisorn vid utförandet av revisionsrådgivning lämnar råd som går utanför området för sådan rådgivning. En del av uppdraget går därmed utanför vad som i strikt bemärkelse kan anses utgöra revisionsrådgivning.[75] Frågan är om denna "överskjutande" del skall anses falla under presumtionsregeln i 21 § 1 st 1 p. RevL.

Jag menar att även denna fråga bör besvaras med beaktande av presumtionsregelns konstruktion. Bestämmelsens lydelse innebär att all rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet, och som till någon del omfattas av revisorns granskningsområde, skall omfattas av presumtionen. Detta talar för att presumtionen även skall täcka överskjutande delar av revisionsrådgivningen.

Mot detta kan invändas att det finns ett särskilt samband mellan revisionsuppdraget och den tilläggsrådgivning som revisorn lämnar. Detta skulle kunna innebära att den överskjutande rådgivningen kan ses som revisionsrådgivningen så närstående att det är möjligt att låta även denna falla utanför presumtionsregelns tillämpningsområde, och i stället pröva den mot generalklausulen på samma sätt som när det gäller revisionsrådgivningen. Ett argumentativt stöd för detta finns i det faktum att en motsatt tillämpning av bestämmelsen skulle kunna avhålla revisorn från att agera i situationer som ligger i gränslandet till det förbjudna.[76] Visst stöd för en dylik linje kan finnas i det propositionsvis gjorda uttalandet att rådgivning av enkel och rutinmässig karaktär normalt är att se som mindre allvarlig i ett oberoendeperspektiv.[77]

Mot ett sådant argument kan anföras vad jag konstaterat rörande presumtionsreglernas absoluta karaktär. Så snart ett förhållande som faller under bestämmelsens tillämpningsområde föreligger skall regeln tillämpas. Den individuella bedömningen skall i stället göras vid en prövning av eventuella presumtionsbrytande omständigheter. Stöd för en sådan ståndpunkt kan också fås i RN:s praxis i fråga om revisionsnära insatser. Myndigheten har konsekvent sanktionerat revisorer som lämnat rådgiv-

[75] Se t.ex. RN:s avgörande D 36/00-01.

[76] En intressant jämförelse är revisorns skyldighet att anmäla brott enligt 10 kap. 38–40 §§ ABL sedd i relation till skadeståndsskyldigheten enligt 15 kap. 2 § ABL. Eftersom det finns en inte försumbar risk för att revisorn i samband med en brottsanmälan kan komma att skada bolaget med en skadeståndsskyldighet som följd, har lagstiftaren för att möjliggöra för revisorn att fullgöra sin anmälningsskyldighet mildrat hans ansvar. Se SOU 1995:44, s. 234, prop. 1997/98:99, s. 167 samt Andersson m.fl. Del II, s. 15:12.

[77] Prop. 2000/01:146, s. 104.

ning de ansett vara nödvändig för revisionsuppdragets fullgörande men som gått utanför det tillåtna området enligt ABL:s jävsbestämmelser och reglerna i de numera upphäva föreskrifterna i RNFS 1997:1. Det sagda kan exemplifieras med RN:s avgörande D 18/01.

I ärendet var fråga om en revisor (A-son) som hävdade att hans revisionsklienter saknade kompetens att själva upprätta bokslut och årsredovisning. I sitt revisionsarbete erhöll revisorn de granskade bolagens grundbokföring, underlaget för denna samt en s.k. råbalans (dvs. resultat- och balansräkning i form av saldolistor). I fall detta var nödvändigt gjorde revisorn de korrigeringar som krävdes för bokslut såsom avskrivningar, periodiseringar samt skatteberäkningar. Underlag för korrigeringarna var bl.a. uppgifter som A-son fått av klienten, exempelvis sedan denne genomfört en lagerinventering. A-son beskrev sin arbetsmetod så här. Inledningsvis kontrollerade han det material han erhöll samt noterade brister eller felaktigheter. Noteringarna översändes till klienten som skulle justera och bokföra de olika posterna varefter revisorn fick ett korrigerat exemplar.

Uppenbart är att klientens redovisning inte uppfyllde de legala kraven. Det ålåg därmed revisorn att påtala de föreliggande bristerna samt förmå klienten att rätta dessa. Trots detta fann RN att revisorn överträtt ABL:s jävsregler. Rimligtvis kan nämnden inte ha menat annat än att det var de överskjutande delarna av insatsen som utgjorde ett allvarligt oberoendehot.

Således har RN upprätthållit en skarp gräns mellan revisionsrådgivning och överskjutande rådgivning i samband med revisionsrådgivningen. Denna gräns är såvitt jag kan bedöma inte tänkt att förskjutas i och med införandet av RevL. Sammantaget menar jag således att även de överskjutande delarna av revisionsrådgivningen skall omfattas av bestämmelsen om självgranskning.

7.4.4 Bokförings- respektive redovisningsinsatser som faller utanför självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde

7.4.4.1 Revisorns legala granskningsuppgifter

Den naturliga utgångspunkten för fastställandet av vilka revisorns uppdrag som är att betrakta som revision är innehållet i de krav som ställs på revisorn i samband med utförandet av de legala uppgifterna. För aktiebolagens del följer dessa av 10 kap. 3–4 §§ ABL. Revisorn skall bl.a. granska bolagets årsredovisning och bokföring – redovisningsrevision,[78]

[78] Även benämnd räkenskapsrevision.

samt bolagets förvaltning – förvaltningsrevision. Han skall även utföra sådan granskning som ålagts honom av bolagsstämman i den mån denna inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionssed. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. För att uppfylla sina legala åligganden inom den goda revisionsseden är revisorns uppgift i huvudsak att genomföra en efterhandsgranskning av bolagets räkenskaper och förvaltning i syfte att säkerställa ett rättvisande bokslut.[79]

Syftet med redovisningsrevisionen är att säkra att bolagets offentliga redovisning, dvs. årsredovisningen, ger en korrekt bild av rörelsens resultat och ställning.[80] I samband med genomförandet av redovisningsrevisionen skall revisorn bedöma om:

- i resultaträkningen intagna uppgifter tillsammans med tilläggsuppgifter (noter) ger ett rättvisande uttryck för bolagets resultat,
- de i balansräkningen upptagna tillgångarna och skulderna existerar, är bolagets egendom respektive förpliktelser på balansdagen och att de är rätt värderade,
- bolagets samtliga tillgångar, skulder samt övriga förpliktelser upptagits i balansräkningen,
- uppgifterna i balans- och resultaträkningen överensstämmer med bolagets räkenskaper,
- den i årsredovisningen intagna ekonomiska informationen tillsammans med övriga uppgifter i denna ger en rättvisande beskrivning av bolagets resultat och ställning,
- förvaltningsberättelsen innehåller de uppgifter som lag och god redovisningssed kräver och
- övrig information i årsredovisningen är förenlig med den bild av bolagets resultat och ställning som ges i balans- och resultaträkningarna och överensstämmer med revisorns kännedom om bolaget.[81]

Granskningen skall utmynna i en revisionsberättelse. Såvitt avser redovisningsrevisionen skall berättelsen innehålla ett uttalande om årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Om det i årsredovisningen saknas upplysningar som skall lämnas enligt ÅRL skall revisorn ange detta och, om det kan ske, ge behövliga upplysningar i sin berättelse.[82] Därutöver får han i berättelsen

[79] Prop. 1973:26, s. 11 och 1984/85:30, s. 11.
[80] Prop. 1984/85:30, s. 11.
[81] SOU 1993:69, s. 75 f. Jfr FAR, Revisionsprocessen, punkt 1.4 (har upphört att gälla från och med räkenskapsåret 2004). Jfr RS 200.
[82] 10 kap. 28 § 2 st ABL.

lämna sådana upplysningar som han anser att aktieägarna bör få kännedom om.[83]

Skyldigheten för revisorn att lämna sådan information som enligt ÅRL skall lämnas i årsredovisningen skall för att vara systematiskt konsekvent ställas i relation till jävsreglerna som ju förbjuder revisorn att handha klientens redovisning.[84] Således kan enligt mitt förmenande en revisor inte under åberopande av denna regel själv bearbeta ekonomisk information eller på annat sätt vidta åtgärder för att framställa denna.[85] Mycket talar således för att 10 kap. 28 § 2 st ABL skall ses som en ren rapporteringsregel. Finner revisorn att den saknade informationen inte finns tillgänglig i bolaget torde han som huvudregel vara förhindrad att själv utarbeta den.

Genom de här refererade legala kraven på revisionen har man uppställt den ram, inom vilken revisorn har att utföra sin granskning. Denna ram måste i sin tur ges ett materiellt innehåll. Innehåll fås genom en matchning av såväl revisionsklientens som revisorns agerande mot en uppsättning för revisionsklienten, revisorn och avnämarna (intressenterna) kända regler. Dessa regler verkar på två nivåer. Den första regelnivån innebär att regleringen skall verka handlingsnormerande för revisorn genom att sätta upp yrkesetiska ramar för hans beteende i samband med revisionens genomförande. Sådana regler återfinns såväl i RevL som i ABL.

Den andra nivån består av de regler i vilka handlingsnormerna för granskningssubjektet uppställs. Dessa regler ställer krav på hur revisionsklienten skall sköta sin verksamhet och gentemot vilka revisorn skall genomföra sin granskning. Sådana regler återfinns i ABL, BFL, ÅRL samt vissa specialregleringar för särskilda verksamhetsformer såsom banker och försäkringsbolag. Revisorn skall granska om klienten efterkommit dessa krav samt rapportera bristande efterlevnad av kraven. Med andra ord så är revisionsreglerna accessoriska till de underliggande reglerna som styr det granskade subjektets verksamhet.[86] Således sätts tolkningsramarna för revisorns uppgifter även av underlaget för kraven på revisionsklienten. I fråga om revision inom området bokföring och redovisning består denna länk främst av sambandet mellan den goda revisionsseden och den goda redovisningsseden.[87]

[83] För exempel på utformningar på revisionsberättelser se FAR, RS 709.

[84] Se avsnitt 7.4.3 ovan.

[85] Detta torde gälla med den inskränkning som kan följa av de normer som tidigare kom till uttryck i RNFS 1997:1, jfr avsnitt 6.3.4.3 ovan.

[86] Se avsnitt 4.3.4.1 ovan. Jfr Flint, s. 49.

[87] Se prop. 1997/98:99, s. 147 och SOU 1999:43, s. 168. Jämför även FAR, RS 200, 2SE. Se även Gometz 1997, s. 97.

Även den goda redovisningsseden är av ramkaraktär.[88] Visserligen uppställs materiella krav på bokföringen i BFL och på redovisningen i ÅRL. I dessa lagar finns dock endast de allmänna principerna för de legala kraven på bolagen i bokförings- och redovisningshänseende. Dessa principer får i sin tur sitt innehåll av andra underordnade normer. Främst rör det sig om normer utvecklade av Bokföringsnämnden (BFN), men också av Redovisningsrådet och Finansinspektionen (FI).[89] Även FAR tillhandahåller anvisningar för god sed i samband med handhavandet av bokföring och redovisning.[90]

Det faktum att revisionen är accessorisk till de regler som styr bokföring och redovisning innebär att de normer som utbildas inom ramen för god redovisningssed kommer att påverka revisionens innehåll. Genom sambandet mellan den goda revisionsseden och den goda redovisningsseden kommer även de till BFL och ÅRL underordnade normerna att vara styrande för fastställandet av innehållet i revisorns uppdrag och kvalitetskraven på detta. Detta innebär bl.a. att tilläggskrav på informationslämnande som tillkommer genom utvecklingen av den goda redovisningsseden också kommer att påverka granskningsområdet inom ramen för revisionsverksamheten. En konsekvens av detta är att området för vad som skall anses utgöra revision också kan förskjutas genom denna normbildning.

7.4.4.2 Tillåten rådgivning – revisionsrådgivning

Revisionsarbetet innebär att revisorn har att ta ställning till bokföringens och redovisningens kvalitet.[91] Skulle han finna att brister föreligger är han skyldig att påtala detta för klienten och komma med förslag på åtgärder. Revisorns åtaganden i ett revisionsuppdrag innebär alltså att han utöver den revisionella granskningen skall lämna de råd som behövs för att revisionsklienten skall kunna fullgöra sina skyldigheter (under

[88] Prop. 1995/96:10, del II, s. 11 och 181. Se även inledningen till BFN:s allmänna råd BFNAR 2000:2 – Tillämpning av Redovisningsrådets Rekommendationer och uttalanden.

[89] Se 4 kap. 2 § jfrt med 8 kap. 1 § BFL och 2 kap. 2 § ÅRL samt inledningen till BFN:s allmänna råd BFNAR 2000:2 – Tillämpning av Redovisningsrådets Rekommendationer och uttalanden.

[90] På samma sätt som i fråga om utfyllnaden av god revisorssed och god revisionssed är dessa utfyllande regler inte helt hierarkiskt likställda. Med hänsyn till normernas formella koppling till bokförings- och redovisningsregleringen är de av olika dignitet. En underordnad normuppsättning är därför endast en form av restkompetens. Jfr inledningen till FAR:s vägledning Om årsredovisning i aktiebolag.

[91] Se RS 200 8.

förutsättning att rådgivningen inte får en sådan omfattning att den passerar gränsen för det i ett oberoendeperspektiv tillåtna). Den kritiska gränsen går begreppsmässigt mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Vilka insatser som skall anses utgöra revisionsrådgivning styrs naturligtvis av vad som skall anses utgöra revision. Detta innebär att sambandet mellan bokförings- respektive redovisningsreglerna och revisionsbegreppet med RevL:s systematik också ger begreppet revisionsrådgivning ett innehåll. Utvecklingen kommer därmed att styras av de förändringar som innehållet av den goda revisionsseden genomgår.

Poängteras skall här att inte heller all sådan rådgivning som utgör revisionsrådgivning är tänkt att ses som generellt tillåten. Även rådgivning som är att betrakta som revisionsrådgivning kan komma att hota oberoendet i det enskilda fallet.[92] Så kan exempelvis ske då de legala kraven på klientens agerande öppnar för skönsmässiga bedömningar. Som exempel kan nämnas det fallet att klienten inte efterkommit t.ex. kraven i BFL och lagen ger utrymme för val av bokföringsmetod. Frågan är hur långt revisorns råd då kan sträcka sig. Eftersom det åligger revisorn att lämna anvisningar om innehållet i gällande rätt, har han också att peka på de olika val som klienten kan göra för att föra sin bokföring i överensstämmelse med BFL:s krav.[93] Frågan om hur långt rådgivningen kan sträcka sig skall dock inte pröva enligt självgranskningsbestämmelsen utan enligt generalklausulen.

Revisorn har alltså en aktiebolagsrättslig skyldighet att lämna viss rådgivning till revisionsklient. Bland de uppgifter som bör kunna kvalificeras som revisionsrådgivning nämns i 1975 års proposition till ABL bl.a. råd rörande förbättringar i fråga om organisation, bokföring, kalkyler och budgetering.[94] Inom dessa områden har revisorn alltså en skyldighet att påpeka för klienten att det finns skäl att vidta rättelse.[95] Men hur skall då revisorn agera för det fall rättelse inte vidtas? Man kan t.ex. tänka sig det fallet att revisorn upptäcker fel i bokföringen och att han klargör detta för klienten som pga. bristande kunskaper i bokföring och redovisning inte

[92] Se prop. 2000/01:146, s. 102.

[93] I propositionen till 2001 års RevL har en diskussion förts om tillåtligheten i revisionsnära rådgivningsverksamhet i relation till "fastheten" i de underliggande reglerna. Härvid har regeringen fastslagit att "[b]ehovet av externa motåtgärder är särskilt stort när frågan som revisorn har lämnat råd i innefattar skönsmässiga bedömningar och valet mellan möjliga lösningar har en stor betydelse för revisionsklientens ställning och resultat", prop. 2000/01:146, s. 104.

[94] Prop. 1975:103, s. 429.

[95] RN har t.ex. i avgörandet D 8/96 uttalat att det normalt inte finns skäl att göra en anmärkning för det fall klienten vidtar rättelse efter påpekande från revisorn. Jfr även D 21/96. Se dock fotnot 97 nedan.

förmår åtgärda felet. Att gå så långt som att i alla sådana situationer kräva att revisorn skall avge en oren revisionsberättelse kan ofta antas innebära ett alltför stort hot mot den verksamhet som bedrivs i klientbolaget. Man kan, menar jag, inte bortse från risken för att klienten får svårare att bibehålla gamla eller knyta nya affärsrelationer för det fall revisorn lämnar en oren revisionsberättelse. I sådana fall finns det skäl att ifrågasätta om de legala kraven på revision ger den samhällsekonomiska effekt som eftersträvas.[96] Det måste således finnas ett utrymme för revisorn att vidta interna åtgärder innan det har gått så långt.[97] Naturligtvis måste revisorn dokumentera sina åtgärder och där klart redovisa de ställningstaganden han gjort. Samtidigt måste han klargöra för klienten att det trots påpekandet är klienten som har ansvaret för beslutet.[98] Efterkommer klienten alltjämt inte sin skyldighet bör revisorn anmärka på detta i revisionsberättelsen.[99]

I en sådan situation skulle man även kunna argumentera för att det borde vara möjligt för revisorn att i revisionsberättelsen påtala att någon bokföring inte skett och att tillåta att revisorn därefter – på grundval av det för honom tillgängliga materialet – själv gör den bokföring som krävs för att kunna upprätta ett bokslut och årsredovisning. I dessa fall skulle man kunna anföra att tilltron till klientens verksamhet skulle stärkas om man visste att en – förvisso icke längre oberoende – revisor gett en bild av bolagets ställning som annars inte varit tillgänglig för intressenterna.

Mot ett sådant argument kan anföras att kravet på att revisorn inte skall ha haft någon inblandning i revisionsklients bokföring om inte extraordinära omständigheter föreligger är grundläggande i såväl svenska som internationella och utländska regelverk.[100] Vidare skulle tilltron till revisorns arbete urlakas om han trots eventuell osäkerhet om det underliggande materialets äkthet och fullständighet uttalade sig om den bild av bolagets ställning som detta gav på ett mer omfattande sätt än vad som krävs enligt god revisionssed.

[96] Detta innebär dock inte att revisorn under åberopande av tystnadsplikt skall underlåta att avge oren revisionsberättelse, jfr NJA 1996 s. 224.

[97] Detta gäller inte oinskränkt. Det finns vissa transaktioner som till sin natur är sådana att de alltid skall anmärkas på i revisionsberättelsen. Som exempel ur RN:s praxis kan nämnas förbjuden långivning, se RN:s avgörande D 27/96.

[98] Jfr här Strömqvist, s. 13.

[99] Se RN:s avgörande D 31/96 där RN uttalade att en revisor som känner till att en redovisning inte är rättvisande bör "... aktivt verka för att klientens redovisning blir rättvisande."

[100] Se t.ex. IFAC:s regler om revisorns insatser i extraordinära fall, avsnitt 7.2.3.2. Jfr också RN:s avgörande D 17/02 samt Engerstedt 2002, se 7.6.5.2 nedan.

RN har haft denna frågeställning under sin prövning vid ett par tillfällen.[101] I dessa ärenden har revisorn när det visat sig att bolagsledningen inte efterkommit hans påpekande om att räkenskaperna skulle skötas, själv gått in och upprättat dessa. RN har i ärendet D 24/98 uttalat:

> "Företagsledaren har, trots påpekanden från A-son (revisorn [min anm.]), underlåtit att upprätta bokslut i dotterbolaget. Eftersom företagsledaren sålunda inte efterkom hans muntliga påpekanden skulle A-son i enlighet med god revisionssed skriftligen ha erinrat om skyldigheten att upprätta bokslut och årsredovisning och – om inte detta heller haft någon effekt – avsagt sig uppdraget. A-son har i stället själv upprättat bokslutet. Genom denna åtgärd har han brutit mot jävsbestämmelserna i 10 kap. 4 § (nu 16 § [min anm.]) 1 punkten ABL (1975:1385)."

Som jag tolkar RN:s avgörande verkar nämnden ha menat att efterlevandet av bolagsledningens skyldighet att tillse att räkenskaperna sköts i enlighet med lag är av sådan central betydelse att revisorn, för det fall så inte görs, inte bara är förhindrad att själv försöka ge en bild av bolagets ställning; dessutom bör han avsäga sig uppdraget.

Jag delar denna syn på regleringen. Det främsta skälet bakom synen på revisorns begränsade utrymme att lämna råd till revisionsklient är att det är bolagets ledning som har det yttersta ansvaret för bolagets redovisning och att denna, när den presenteras för intressenterna, på ett riktigt sätt återspeglar förhållandena i bolaget. Syftet med redovisningen är ju att dokumentera och för intressenterna presentera de affärshändelser som sker i ett företag och som är följden av de förvaltningsåtgärder som ställs under revisorns granskning.[102] Revisorns uppgift är att inom ramen för revisionen kontrollera att bolagsledningen efterkommer sina skyldigheter. Skulle man tillåta att revisorn agerar på sätt som beskrivits här ovan, får det till *effekt* att revisorns råd och övriga faktiska agerande får direkt återverkan på hans efterkommande granskning. Jag menar därför, de lege lata, att det är rimligt att revisorn inte skall ha något inflytande över hur utfallet av förvaltningen presenteras i redovisningen ens i situationer då detta är av betydelse för klientbolaget.[103]

Sammantaget bör revisionsrådgivningsbegreppet, menar jag, omfatta fall där revisorn lämnar råd och anvisningar rörande bokslutsarbetet med den begränsningen att insatserna aldrig kan få påverka den löpande bokföringen.[104] RN har i ärendet D 2/95 haft att ta ställning till det fallet att

[101] Se D 45/97 och D 24/98 samt det ovan refererade D 18/01 (s. 324).

[102] Kort om affärshändelser se Thorell 2003, s. 49 f.

[103] Med detta sagt skall en reservation göras för revisorns utrymme för vidtagande av åtgärder i nödsituationer, se 7.6.5.2 nedan.

[104] Prop. 1973:103, s. 425. Jfr här Justitiedepartementets promemoria Några frågor om revision.

en revisor – genom en medarbetare som såvitt framgår av avgörandet inte var inblandad i revisionen – handhaft bokslutsarbetet och i samband med detta genomfört vissa justeringar i det underliggande bokföringsmaterialet. Den kritiska frågan var om det till medarbetaren lämnade materialet var av sådan kvalitet att det rörde sig om enbart bokslutsarbete eller om medarbetarens insatser var att hänföra till löpande bokföring. RN konstaterade att det av klienten tillhandahållna materialet var så bristfälligt att medarbetaren måste ha gjort så omfattande insatser att revisorn överträtt förbudet mot bokföringsjäv. De insatser som genomfördes i samband med bokslutet var således att hänföra till den löpande bokföringen. Avgörandet överklagades till länsrätten som fastslog att det pga. oklarheten rörande vad som krävs av klienten för att revisionsorgan skall få biträda med bokslut inte var utrett att revisorn överträtt ABL:s regler om bokföringsjäv.[105]

Således verkar utrymmet för revisorn att till revisionsklient lämna rådgivning rörande bokförings- och redovisningsfrågor baseras på övervägandet att klienten själv måste besluta om och genomföra den grundläggande klassificeringen av affärshändelserna till antal, omfattning och materiell innebörd och bokföra dem genom anteckningar i grund- eller huvudbok.[106] Härigenom blir bolagsledningens ställningstaganden till transaktionernas art och bokföringens innehåll så fast definierade att revisorn inte längre kan befaras ha något incitament att påverka bilden av tidigare begångna felaktigheter vid revisionen.[107] Detta innebär dock inte att det skulle vara möjligt för revisorn att själv upprätta bokslutet.[108]

7.4.5 Skatterådgivning som faller utanför självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde

7.4.5.1 Inledning

I samband med genomförandet av den internationella studien framkom att revisorns agerande i förhållande till revisionsklient inom skatteområdet förefaller att ha en särställning. Medan revisorns rådgivningsinsatser

[105] Länsrättens i Stockholms län dom 1997-11-27 i mål Ö 8950-97.

[106] Jfr Berger, s. 7 som menar att det torde vara tillfyllest att klienten på verifikationen antecknar vad den avser med begrepp som t.ex. inventarier eller omkostnader.

[107] Jfr Berger, s. 6 f., Strömqvist, s. 13 f. och Kedner & Roos II, s. 26.

[108] Se härom t.ex. RN:s avgöranden D 2/95 – korrigeringar i den löpande bokföringen, D 30/97 – upprättande av bokföringsorder i fall då dessutom verifikation saknats, D 45/97 – bokföringen så bristfällig att revisorn gjorde om den, D 24/98 – revisorn upprättade bokslut i fall då klienten underlät att göra detta och D 11/99 – upprättande av koncernredovisning.

avseende bokföring och redovisning får en relativt stor betydelse vid hanteringen av självgranskningshotet, framstår det som om skatteinsatser tenderar att behandlas som en mer normal del av revisorns agerande gentemot revisionsklient. Särskilt tydligt blir detta i USA genom införandet av Sarbanes-Oxley Act, som ju tillåter skatterådgivning efter dispens från revisionskommittén såsom ägarnas företrädare.[109] Även i Sverige framstår det som om revisorns skatterådgivning har fått en särställning genom att den anses höra till revisionsbyråns kärnområde.[110] Detta verkar naturligt när det gäller de skattefrågor som uppkommer som ett led i revisionen. Det framstår emellertid som om detsamma gäller även annan skatterådgivning.

Jag skall ägna detta avsnitt åt en studie av självgranskningsbestämmelsen i förhållande till revisorns insatser vad gäller revisionsklients hantering av skatter och avgifter. Som framgår av undersökningen av självgranskningsbestämmelsens tillämpning vid revisorns agerande i förhållande till revisionsklients bokföring och redovisning, är bestämmelsen avhängig bl.a. av formerna för fastställandet dels av klientens åligganden, dels av revisorns uppdrag. Härvid har syftet med de underliggande reglerna och de accessoriska revisionsreglernas funktion visat sig vara av betydelse för fastställandet av vilken verksamhet som omfattas respektive faller utanför tillämpningen av självgranskningsförbudet i 21 § 1 st b) RevL.

7.4.5.2 Revisorns legala granskningsuppgifter

Revisorns skyldigheter i fråga om granskning av revisionsklientens hantering av skatter och avgifter kan med hänsyn till klientens skyldigheter, delas in i en formell och en materiell del. Den *materiella delen* av uppdraget är att inom ramen för redovisningsrevisionen kontrollera hur revisionsklienten sköter sina åligganden rörande redovisningen av skatter och avgifter, eller med andra ord genomföra en granskning av redovisningens skatteposter. Revisorns uppgift är att kontrollera hur klientbolaget har hanterat sin redovisning såsom underlag för bolagets skyldighet att fullgöra sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningar. Syftet är alltså att för intressentkollektivet i allmänhet och för skattemyndigheten i synnerhet verifiera bolagets skattemässiga situation så som den presenteras i bolagets årsredovisning. Som exempel kan nämnas granskning av skatteanknutna poster som obeskattade reserver. I denna del skiljer sig i princip inte revisorns granskning från den han har att göra inom ramen för redovisningsrevisionen. Därför bör kraven på revisorn enligt mitt förmenande

[109] Sarbanes-Oxley Act, sec. 201.
[110] Wennberg, s. 24.

styras av de ovan redovisade principerna rörande insatser på bokförings- och redovisningsområdet.

I revisorns uppgifter ligger också en *formell kontroll* av om klientbolaget har efterkommit de skyldigheter som detta har enligt vissa i ABL angivna skatteförfattningar. Revisorn är nämligen skyldig att i revisionsberättelsen anmärka om han har funnit att en revisionsklient inte har fullgjort sina skyldigheter att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen, att registrera sig för skattebetalning, att deklarera i rätt tid samt att betala skatter och avgifter i rätt tid.[111] Syftet med införandet av reglerna rörande revisorns skyldigheter att granska och rapportera över klientens hantering av skatter och avgifter är såvitt kan utläsas av förarbetena dels att säkra uppbördssystemets funktion, dels att förhindra att vissa bolag tillskansar sig konkurrensfördelar genom att "skaffa sig obehöriga krediter".[112]

Till sin konstruktion är bestämmelsen utformad som en rapporteringsregel. Lexikalt sett framstår det alltså som om revisorn skall agera om han i samband med genomförandet av den revisionella granskningen i övrigt upptäcker formella brister i revisionsklientens hantering av skatter och avgifter. Så är dock inte fallet. Enligt förarbetsuttalanden innebär revisorns skyldigheter även att han skall genomföra en granskning av revisionsklientens skatte- och avgiftshantering inom ramen för revisionen enligt sedvanliga principer om väsentlighet och risk.[113]

I motsats till reglerna rörande revisorns granskning av en revisionsklients hantering av bokföring och redovisning är, enligt min mening, innehållet i revisorns uppdrag i fråga om den formella skattekontrollen relativt tydligt definierat i ABL. Även revisionsklientens skyldighet att innehålla och betala vissa skatter och avgifter är formaliserad i den bemärkelsen att kraven måste baseras på lag.[114] Genom sambandet mellan de underliggande reglernas karaktär och revisionens genomförande framstår det således som om revisorns skyldigheter i fråga om granskning av en revisionsklients hantering av skatter och avgifter är tydligare definierade är motsvarande regler beträffande revisorns inblandning i en revisionsklients bokföring och redovisning.[115] Frågan är då i nästa led vilken betydelse detta har för bedömningen av självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde.

[111] 10 kap. 31 § ABL.
[112] Prop. 1984/85:30, s. 11.
[113] Prop. 1984/85:30, s. 11 f. och 22.
[114] Jfr 8 kap. 3 § RF. Se Hultqvist, s. 73 ff.
[115] Detta gäller dock endast i generisk bemärkelse. I det enskilda uppdraget skall granskningen ske utifrån allmänna principer om väsentlighet och risk.

Enligt mitt förmenande bör denna frågeställning bedömas utifrån det faktum att självgranskningsbestämmelsens första led är av tämligen formell natur. En möjlig utgångspunkt blir därmed att det inte utan särskilda skäl bör finnas anledning att behandla de olika självgranskningshoten på olika sätt. Samtidigt knyter självgranskningsbestämmelsen an till definitionen av begreppet revisionsverksamhet. Detta är beroende inte bara av hur ett visst uppdrag skall kategoriseras utan även av de individuella uppdragens särskilda karaktär.[116]

Givet förutsättningen att självgranskningsbestämmelsens presumtionsled inte ger utrymme för undantag är den rimliga utgångspunkten att bestämmelsens tillämpning vid skatte- och avgiftsuppdrag i stor utsträckning korresponderar med vad som tidigare konstaterats rörande motsvarande frågeställning i fråga om redovisnings- och bokföringsinsatser. Ett faktum som talar för att reglerna motsvarar varandra är att det i Sverige anses råda ett starkt samband mellan aktiebolagets redovisning och beskattningen av bolaget. Tydligast manifesteras detta i det materiella sambandet mellan redovisnings- och skattereglerna. Även om de skattemässiga värderingsreglerna härrör från inkomstskattelagen (IL),[117] så föreligger ett samband genom att beskattningen sker med bolagets bokföring som underlag. En annan koppling är att det som förutsättning för att vissa skattetransaktioner skall godtas uppställts krav på att de behandlats på visst sätt i bokföringen.[118] Sambandet mellan redovisningen och beskattningen manifesteras även genom den bilaga som bolaget har att bifoga till självdeklarationen, s.k. standardiserade räkenskaps- och deklarationsuppgifter (SRU).[119] Skattemyndigheterna har i samband med förberedelserna inför införandet av SRU anfört att revisionen är av stor betydelse för de av bolagen lämnade uppgifternas riktighet.[120] Enligt min mening talar det här anförda för att man bör behandla rådgivning på bokförings- och redovisningsområdet respektive insatser på beskattningsområdet på ett liknande sätt.

Samtidigt skiljer sig de två regelkomplexen åt. I motsats till de på sedvanerätt grundade redovisningsreglerna följer de normer som styr ett aktiebolags hantering av skatter och avgifter av lag. Innebär då denna skillnad att självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde på skattesidan kommer att vara mer begränsad än vad gäller revisorns insatser på bokförings- och redovisningsområdet? Jag menar att så inte är fallet.

[116] Jfr vad som sades rörande bokförings- och redovisningsinsatser ovan.
[117] SFS 1999:1229.
[118] Se t.ex. SOU 1995:43, s. 11.
[119] Se 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt Riksskatteverkets handledning Beskattning 2003, del 1, 2.4.3.
[120] RSV 1986:7, s. 48.

Denna ståndpunkt kan framstå som aningen märklig i ett internationellt perspektiv där ju just revisorns insatser inom skatteområdet ses som en skyddsvärd verksamhet. Jag menar att denna skillnad förklaras med den ovan diskuterade strukturella skillnaden mellan RevL:s analysmodell och de regleringar som baserad på "the principle-based approach". Skillnaden består i att den svenska analysmodellen bygger på en förbudspresumtion medan de internationella reglerna bygger på en modell med prövning av oberoendehotets effekt i de enskilda fallen.[121] Det sagda innebär enligt mitt förmenande att skattereglernas speciella karaktär skall beaktas vid tillämpningen av presumtionsgenombrottsbestämmelsen i 21 § 2 st RevL.

7.4.5.3 Tillåten rådgivning – revisionsrådgivning

Skatterådgivning anses utgöra en väsentlig del av de tjänster som en revisor tillhandahåller. Inte minst i ett internationellt perspektiv framstår det som om detta gäller även i förhållande till en revisionsklient. Således finns det skäl att fråga sig om inte självgranskningsbestämmelsen borde vara relativt tillåtande när det gäller revisorns rådgivning i fråga om skatter och avgifter.

Vid en diskussion om vilken revisorns rådgivning som skall omfattas av självgranskningsbestämmelsen respektive vilken som ligger utanför denna måste inledningsvis en skiljelinje dras mellan de olika insatser som revisorn kan tänkas vidta i förhållande till revisionsklient. Av FAR:s rekommendationer och uttalanden i fråga om revisorns insatser på skatteområdet framgår att vanliga tjänster är

- granskning av efterlevnaden av legala krav (s.k. compliance),
- upprättande av självdeklaration och
- deltagande i skatteplanering.[122]

Jag har, som nämnts, för egen del valt att behandla revisorns insatser på skatteområdet som revisionsrådgivning och tre typfall av fristående rådgivning. De tre typfallen är lämnande av sakupplysningar rörande gällande rätt, utredning om olika sätt att optimera klientens verksamhet samt planering av en transaktion i vilken revisorns arbete skall resultera i en rekommendation om hur den tänkta transaktionen skall genomföras för att utfallet av denna skall optimeras.

Gemensamt för de två första punkterna i FAR:s katalog och mitt

[121] Se 6.4.3 ovan.

[122] Se FAR – God yrkessed vid befattning med en klients skatter och avgifter. En annan form av insatser utgörs av kommunikation med myndigheter på klientens vägnar. Denna fråga behandlas sannolikt närmast inom ramen för partsställningshotet, se FAR – Analysmodellen, s. 15.

första typfall är att de är inriktade på efterlevnaden av de legala krav som ställs på revisionsklienten. Annorlunda förhåller det sig med de senare typerna av insatser. Dessa är i stället inriktade på en skattemässig utfallsmaximering i samband med genomförandet av en enskild transaktion eller på klientens samlade verksamhet i syfte att minska, uppskjuta eller tidigarelägga skatt.[123] Eftersom de två senare typerna till sin natur är sådana att de inte kan utgöra revisionsverksamhet är den kvarstående frågan under vilka förutsättningar den första uppdragstypen skall anses omfattas av revisionsverksamhetsbegreppet.

Som redan konstaterats bygger revisorns uppdrag på en skyldighet att i viss mån lämna sådana råd som klienten behöver för att kunna fullgöra sina legala åligganden. Dessa revisorns åligganden härleds i sin tur ur de materiella krav som ställs på revisionsklienten och revisorn. Systematiskt borde detta innebära att om de materiella kraven på klienten och revisorn är klart formulerade så borde också området för revisionsrådgivningen vara tydligare definierat än annars.

Vad gäller frågan om vad som utgör revisionsrådgivning, kopplat till en revisionsklients hantering av skatter och avgifter, skall inledningsvis hänsyn tas till insatsernas två delar. Den materiella delen av revisorns uppdrag knyter an till kraven inom bokförings- och redovisningsområdet. I dessa delar kan vad som sagts i avsnitt 7.4.4 tillämpas. I fråga om övriga rådgivningsinsatser som rör revisionsklients hantering av skatter och avgifter måste ställning tas till om reglernas utformning påverkar området för tillåten rådgivning. Lagtekniskt begränsas revisionsverksamhetsbegreppet genom sambandet mellan vad som avses med revisionell granskning – som den definieras i 2 § 7 p. a) RevL – respektive revisionsrådgivning enligt 2 § 7 p. b) samma lag. Kraven på revisorn är således begränsade till granskning av vissa pålagor på klienten så som de definieras i lag eller avtal.

Denna begränsning påverkar också vad som skall anses utgöra revisionsrådgivning. Ramarna för revisionsrådgivningen sätts av uppdragstypen. I fråga om revision enligt ABL sätts alltså gränserna av revisorns legala uppgifter med beaktande av stämmans direktivrätt enligt 10 kap. 4 § ABL. En konsekvens av ett dylikt synsätt är att revisorn inom ramen för revisionsverksamhet kan lämna råd om de legala kraven på en klients hantering av skatter och avgifter endast inom de områden som omfattas av hans åligganden inom det enskilda uppdraget. Detsamma torde enligt mitt förmenande gälla övriga uppdrag i vilka revisorn genomför någon form av granskning som omfattas av 2 § 7 p. RevL. I övriga fall bör tillåtligheten i stället bedömas enligt 21 § 2 st RevL.

[123] FAR – God yrkessed vid befattning med en klients skatter och avgifter, p. IV.1.

7.5 Betydelsen av sambandet mellan rådgivningsinsatsen och granskningsuppdraget för självgranskningsbestämmelsens tillämpning

7.5.1 Inledning

Det andra ledet i 21 § 1 st 1 b) RevL länkar den fristående rådgivningen till den effekt som den lämnade rådgivningen har på den efterkommande granskning som revisorn har att genomföra. Detta görs lagtekniskt genom att ett krav uppställs på att den fristående rådgivningen skall omfatta en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget. Således förutsätter bestämmelsen dels någon form av samband mellan rådgivningen och revisionen, dels att sambandet skall vara av betydelse för det material som är föremål för den efterkommande granskningen.

Det faktum att den lämnade rådgivningen skall vara av betydelse för granskningsuppdraget ger upphov till en första fråga; nämligen om alla insatser som revisorn vidtar skall beaktas eller om det skall uppställas kvalitativa krav på rådgivningsinsatsen. En andra fråga är hur sambandet mellan presumtionsregelns två led påverkas av att den fristående rådgivningen lämnats till tredje man, dvs. till en klient som inte är den revisionsklient gentemot vilken oberoendet skall prövas.

7.5.2 Betydelsen av rådgivningens kvalitet

För att revisorns fristående rådgivningsinsatser skall utgöra ett hot mot oberoendet pga. självgranskning krävs som framgår av författningstexten att hans rådgivning omfattas av granskningsuppdraget. Detta väcker frågan om sambandet mellan rådgivningen och det efterkommande uppdraget skall vara formellt eller materiellt. Skall kopplingen ses som formell så är bestämmelsen tillämplig så fort revisorn vidtar någon som helst fristående åtgärd gentemot en revisionsklient eller klient i ett revisionsverksamhetsuppdrag. Den alternativa tolkningsmöjligheten är att det skall finnas en materiell koppling som uppstår genom att det fristående rådet är av sådan betydelse för klienten att det kommer att omfattas av de krav på granskning som ställs på revisorn. Frågan är alltså om det vid fastställandet av vad som skall anses utgöra ett självgranskningshot enligt svensk rätt, på samma sätt som fallet verkat vara enligt flertalet av de granskade utländska regleringarna, skall uppställas krav på väsentlighet i den oberoendehotande relationen för att presumtionsregeln skall slå till. Med andra ord, skall presumtionen vara tillämplig i samtliga fall då en situation uppkommer i vilken det finns en risk för att revisorn skall komma

att granska sina egna åtgärder, eller skall krav på kvalifikation av självgranskningsrisken uppställas?

Följande exempel kan belysa frågeställningen. En revisor har lämnat råd rörande frågan om det överhuvudtaget är möjligt att tillskjuta en tillgång till ett bolag i samband med en apportemission. Han har därvid även uttalat sig om ett lämpligt värderingsförfarande för tillgången ifråga. Den tilltänkta apportegendomen är av ett, i förhållande till bolagets övriga tillgångar, ringa värde.

Utgångspunkten för ställningstagandet till frågan är den speciella konstruktion som den svenska presumtionsregeln i 21 § 1 st RevL har fått. Som behandlats i avsnitt 6.4.1 föreligger enligt analysmodellen alltid en presumtion för ett allvarligt hot mot oberoendet så snart en situation kan hänföras till ett av de uppräknade hoten i bestämmelsen. Detta gäller oavsett hotets relevans i ett oberoendeperspektiv. Hänsyn till hotets relevans skall i stället tas vid bedömningen enligt 21 § 2 st RevL av om omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att revisorn inte behöver agera. Detta talar för att alla hot mot oberoendet pga. självgranskning skall omfattas av presumtionsregeln och att väsentlighetsbedömningen skall ske vid en prövning enligt bestämmelsens andra stycke.

Mot detta talar det faktum att självgranskningsbestämmelsen till sin konstruktion skiljer sig från de övriga presumtionsreglerna i 21 § RevL genom att den uttryckligen länkar tillämpligheten till sambandet med granskningsinsatsen. En möjlig slutsats är alltså att en väsentlighetsbedömning skall göras redan vid presumtionsregelns tillämpning varvid det skall gå att konstatera att rådgivningsinsatsen har lämnats inom ett område med så ringa inverkan på det granskade materialet att presumtionsregel inte slår till.

För egen del menar jag att avgörande för ställningstagandet till denna fråga är att bedömningen av en insats betydelse för revisionsklienten vid en oberoendeprövning sammanfaller med planeringen av revisionen. Av FAR:s RS 300 2–3 framgår följande.

> 2. Revisorn skall planera revisionsarbetet så att revisionen utförs på ett effektivt sätt.
>
> 3. Med "planering" menas att utarbeta en allmän revisionsstrategi och ett detaljerat angreppssätt för den förväntade karaktären, omfattningen och förläggningen i tiden av revisionen. Revisorn planerar för att kunna utföra revisionen på ett effektivt sätt och i rätt tid.

Således måste revisorn som en del av granskningsuppdraget kvalificera sin insats i förhållande till granskningsföremålet. Han kommer härigenom behöva ta ställning till vilka delar av granskningsunderlaget som är så väsentliga att de skall vara föremål för granskningen. Skulle denna be-

dömning också omfatta frågan om de rådgivningsinsatser som han gjort åt klienten skall utgöra ett självgranskningshot, skulle detta öppna för skönsmässiga bedömningar vid bedömningen av hotets förekomst. Härigenom skulle regelns absoluta karaktär hotas. Detta talar med styrka för att presumtionsregeln skall vara tillämplig oavsett det givna rådets väsentlighet. Hotets relevans bör därför prövas jämlikt bestämmelsens andra stycke.

Sammanfattningsvis innebär ovanstående att sambandet mellan den fristående rådgivningen och dess påverkan på revisionsuppdraget framstår som tämligen formell. Så snart revisorn till en revisionsklient lämnat ett råd rörande klientens verksamhet som inte omfattas av begreppet revisionsverksamhet så slår presumtionen om ett hot mot oberoendet till. Detta innebär också att det inte finns utrymme för att ta hänsyn till vare sig rådgivningens kvalitet eller till dess omfattning. Sett i förhållande till de två typer av rådgivningsuppdrag som behandlats i detta kapitel medför det sagda att det framstår som om rådgivningsinsatsens karaktär saknar betydelse vid tillämpningen av självgranskningsbestämmelsens andra led.

7.5.3 Revisorns insatser vidtagna mot tredje man

7.5.3.1 Närmare om frågeställningen

I det föregående fastslogs att analysmodellens konstruktion bygger på en blandning av två regeltyper, nämligen sådana som är uttryckligen inriktade på omständigheter endast i förhållande till revisionsklienten respektive sådana som lämnar utrymme för att även beakta omständigheter utanför ramen för det revisionsuppdrag inom vilket oberoendet skall prövas. Presumtionen rörande självgranskning framstår såsom oklar. Detta ger upphov till frågeställningen om hur man skall hantera det fallet att revisorn vidtar åtgärder i förhållande till annan klient än till den revisionsklient mot vilken oberoendet skall prövas.

Jag har i kapitel 5 behandlat de olika faktorer som påverkar bedömningen av ett oberoendehots relevans. En av de faktorer jag noterade påverkade bedömningen var den *närhet* som förelåg mellan den oberoendehotande omständigheten och det revisionsuppdrag inom vilket oberoendet skulle prövas. En av slutsatserna där var att ju närmare den relevanta omständigheten står granskningsuppdraget, desto större krav bör man ställa på revisorns aktsamhet vid hans agerande i revisionsuppdraget. Frågan blir alltså om det faktum att den genomförda granskningsinsatsen eller lämnade rådgivningsinsatsen inte *direkt* berör revisionsklienten skall påverka oberoendebedömningen inom analysmodellen. Vad som närmare bestämt skall undersökas är om och i sådant fall i vilken omfattning

självgranskningsbestämmelsen skall omfatta tredjemansinsatser. Denna fråga kan beröra dels revisionsrådgivning, dels fristående rådgivning.

Poängteras skall att vad som skall undersökas är inte om sådana omständigheter som här är aktuella överhuvudtaget faller under presumtionsreglerna i 21 § 1 st RevL, utan om förekomsten av sådana omständigheter kan innebära ett självgranskningshot.

7.5.3.2 Revisionsrådgivning lämnad till tredje man

Av författningstextens innehåll framgår att självgranskningsbestämmelsen är avsedd att omfatta icke revisionella (fristående) rådgivningsinsatser med återverkningar på granskningsuppdraget. Detta har i RevL:s förarbeten förtydligats på så sätt att bestämmelsen överhuvudtaget inte är avsedd att tillämpas på verksamhet som är att betrakta som revisionsverksamhet inom det enskilda revisionsuppdraget.[124]

Frågan om detta uttalande också har bäring på tredjemansuppdrag är inte explicit behandlad i RevL eller lagens förarbeten. Av författningstextens systematik följer visserligen att självgranskningsbestämmelsen inte uttryckligen förutsätter en direkt relation mellan rådgivningen och revisionsinsatsen, något som talar för att man borde behandla revisionsrådgivning lämnad till tredje man på samma sätt som sådan lämnad till revisionsklienten. Visst stöd för en dylik tolkning finns också i RevL:s förarbeten. Där konstateras att självgranskning till följd av revisionsuppdraget eller "*annat granskningsuppdrag*" visserligen omfattas av bestämmelsen, men att sådan form av självgranskning enbart under särskilda omständigheter anses rubba förtroendet för revisorn. Därför bör presumtionsregeln inte vara generellt tillämplig vid detta slag av självgranskning utan gälla först om omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att förtroendet för revisorn kan rubbas.[125]

Lagstiftarens mening med uttalandet kan dock inte med säkerhet fastställas. Eftersom rådgivningsuppdrag som utgör revisionsverksamhet överhuvudtaget inte omfattas av självgranskningsbestämmelsen kan det inte heller finnas utrymme för att låta delar av sådan verksamhet omfattas av presumtionen pga. omständigheterna i det enskilda fallet.

Hur bör då frågan om revisionsrådgivning i förhållande till tredje man angripas? Vad som framgår av RevL och av lagens förarbeten ger två möjliga tolkningar. En möjlig argumentationslinje kan grundas på det faktum att lagstiftaren valt att inte knyta självgranskningsbestämmelsens

[124] SOU 1999:43, s. 147 samt prop. 2000/01:146, s. 102.
[125] SOU 1999:43, s. 147 samt prop. 2000/01:146, s. 62.

tillämpningsområde till den enskilda klienten. Det faktum att så har skett i vissa av de övriga presumtionsreglerna talar för att det finns skäl att upprätthålla en principskillnad mellan de presumtionsregler som uttryckligen är förbehållna det interna förhållandet mellan revisorn och revisionsklienten respektive sådana som även beaktar externa omständigheter. Den obestämda formen i relationen mellan revisionsrådgivningen och revisionsinsatsen talar för att även revisionsverksamhet i annat uppdrag skall hanteras på samma sätt som revisionsverksamhet i det uppdrag i vilket oberoendet skall prövas. Detta skulle i sin tur innebära att oberoendehotande omständigheter pga. revisionsverksamhet hos tredje man inte skall ses som relevanta i självgranskningsbestämmelsens mening. Således skulle revisionsrådgivning lämnad till tredje man inte beaktas i förhållande till självgranskningsbestämmelsen.

Man kan å andra sidan argumentera för att bedömningen av sambandet mellan rådgivningsinsatsen och granskningen skall göras internt inom det granskningsuppdrag i vilket oberoendet skall prövas. Vad som utgör revisionsverksamhet bör därför prövas i det enskilda revisionsuppdraget. All annan verksamhet skall ses som stående utanför revisionsuppdraget och därför omfattas av presumtionen. En dylik tillämpning skulle i princip innebära att revisorn så snart han åtog sig ett revisionsuppdrag måste pröva inte bara förekomsten av rimligen kända oberoendehot utan också risken för att under ett pågående uppdrag kunna hamna i situationen att två från varandra skilda revisionsuppdrag har inverkningar på varandra. Att en sådan situation kan uppkomma regelmässigt står inte i överensstämmelse med den av RN uttryckta synen på att en revisor i görligaste mån skall fullfölja ett åtaget revisionsuppdrag.[126]

Jag menar att såväl RevL:s systematik som praktiska överväganden talar för att det inte borde föreligga någon presumtion för självgranskningshot redan på den grund att revisorn genomfört ett granskningsuppdrag som har beröringspunkter med det i vilket oberoendet skall prövas.[127] Revi-

[126] Se RN:s avgörande F 1/95 och F 1/98.

[127] Frågan om revisorn i fall av s.k. "dubbla revisorsroller" bör avsäga sig ett av uppdragen har tangerats i RN:s avgörande D 4/98. Ärendet avgjordes med tillämpning av 1973 års revisorsförordning. RN konstaterade att "... det allmänt sett kan vara ägnat att rubba förtroendet till en revisors opartiskhet eller självständighet (jfr 14 § RevL /1995:528/) om denne är vald revisor i ett företag och samtidigt har motsvarande befattning i en av företagets viktigaste kunder/leverantörer". RN fann det dock inte utrett att A-son borde ha avsagt sig något av uppdragen på grund av jäv. Det är dock av skälen inte möjligt att dra någon definitiv slutsats rörande RN:s syn på frågan om det är möjligt för en revisor att åta sig revisionsuppdrag i två bolag med affärsmässigt samröre. Jag utgår här från att det inte finns något generellt förbud om inte omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att det uppkommer någon form av särskilt hot mot oberoendet.

sorn får ju lämna revisionsrådgivning till den revisionsklient i förhållande till vilken oberoendet skall prövas i den mån detta inte strider mot generalklausulen. I enlighet med vad som redogjorts för i kapitel 5 om revisorns yrkesmässiga relationer till olika subjekt påverkas styrkan av en revisors bristande oberoende av den närhet som den oberoendehotande omständigheten har till granskningsuppdraget. Härvid konstaterades att det allvarligaste oberoendehotet uppkommer genom revisorns relationer med revisionsklienten och klientens ledning. I konsekvens härmed borde det faktum att det är tillåtet att, i relation till självgranskningshotet, lämna revisionsrådgivning till revisionsklient innebära att detsamma borde gälla i förhållande till tredje man. Uppkommer konkurrens pga. självgranskning mellan två olika revisionsuppdrag uppstår enligt mitt förmenande en situation som inte bör omfattas av presumtionen enligt 21 § 1 st 1 p. b) RevL. Frågan om revisionsrådgivning till tredje man kan utgöra ett hot mot oberoendet skall i stället prövas enligt generalklausulen.

7.5.3.3 Fristående rådgivning lämnad till tredje man

Närmare om frågeställningen

När man väl konstaterat att revisionsverksamhet utövad i förhållande till tredje man skall hanteras på samma sätt som revisionsverksamhet i förhållande till revisionsklient uppkommer nästa fråga; nämligen om fristående rådgivning till tredje man skall omfattas av presumtionsregeln. Frågan är hur man skall hantera fristående rådgivning till annan än revisionsklient, som har implikationer på granskningsinsatser i en revisionsklient.

Följande exempel kan belysa frågeställningen. En revisor har biträtt en kund som inte är revisionsklient (A) med att genomföra en värdering av apportegendom i samband med en apportemission. Samtidigt blir revisorn tillfrågad om han vill åta sig ett revisionsuppdrag i aktiebolaget B. Bland B-bolagets tillgångar finns fordringar på och aktier i A-bolaget. Vid revisionen av B-bolaget måste revisorn bl.a. ta ställning till hur dessa fordringar och aktier har värderats i B-bolagets redovisning. I denna bedömning ligger bl.a. att ta ställning till riktigheten i den av revisorn gjorda värderingen av apportegendomen, samt till A-bolagets betalningsförmåga.[128] Således har revisorn att pröva sina egna tidigare gjorda bedömningar i uppdraget för A-bolaget vid genomförandet av revisionen i B-bolaget. Och genom att revisorn kan komma att behöva ta ställning till dessa tidigare insatser uppkommer risk för en form av självgranskning.

[128] Jfr RN:s avgöranden D 29/99 och D 23/00-01.

En självgranskningsrisk av ovanstående natur kan uppkomma huvudsakligen i två fall. Det kan antingen vara fråga om att den fristående rådgivningen lämnats till en tredje man som saknar associations- och redovisningsrättsliga kopplingar till revisionsklienten (som i exemplet ovan) eller till en (i förhållande till revisionsuppdraget) tredje man med koppling till revisionsklienten. Så kan vara fallet om bolagen ingår i samma koncern eller är intressebolag.

Rådgivning lämnad till tredje man utan associations- och redovisningsmässigt samband med revisionsklient

I det första typfallet ovan saknas det en varaktig associations- eller redovisningsmässig koppling mellan den klient som mottagit den fristående rådgivningen och revisionsklienten. Sambandet består endast i att samma revisor genomfört ett rådgivningsuppdrag och ett revisionsuppdrag varvid rådgivninguppdraget på något sätt har återverkningar på revisionsklientens material.

Ett möjligt sätt att angripa denna problematik är att utgå från analysmodellens struktur. Som konstaterats görs i vart fall lagtekniskt en skillnad mellan de bestämmelser i 21 § 1 st RevL som hänvisar till den oberoendehotande relationens direkta samband med det enskilda revisionsuppdraget och de som har en mer öppen skrivning. Självgranskningsbestämmelsen bygger i sitt första led på en viss fristående rådgivnings effekter på efterkommande revisionsinsatser och inte på ett direkt samband mellan avnämaren av rådgivningsinsatsen och den efterkommande revisionella granskningen.

Självgranskningsbestämmelsen förutsätter således inte, enligt min uppfattning, ett omedelbart samband mellan rådgivningsuppdraget och revisionsuppdraget på så sätt att rådgivningen måste ha lämnats till det klientbolag i vilket oberoendebedömningen skall ske. Är denna utgångspunkt riktig innebär det att det inte är nödvändigt att göra en dylik koppling mellan rådgivningsinsatsen och revisorns granskningsuppdrag. Härmed skulle det vara möjligt att hävda att den form av rådgivning som riktas till annan än revisionsklient, men som har återverkningar på granskningsunderlaget hos revisionsklienten, skall prövas mot självgranskningsbestämmelsen. Har revisorn väl åtagit sig ett konsultuppdrag kan han rimligtvis inte undgå att behöva hantera uppkommande situationer i vilka hans oberoende kan komma att hotas pga. den fristående rådgivningsinsatsen.

Belysande för ovanstående är HD:s dom i det tidigare diskuterade målet NJA 1996 s. 224.[129] Fråga var om revisorn kunde bli skadeståndsskyldig

[129] Se s. 97 f. ovan.

skyldig för felaktigt innehåll i ekonomisk information som upprättats i en revisionsklient, men som presenterades för den skadelidande banken av en annan revisionsklient. Trots att avgörandet kompliceras av att HD menade att fråga var om lagstadgad revision (om än inte i strikt bemärkelse) och det dessutom rörde sig om två bolag med ägarkoppling (SCAB och CFAB), så är avgörandet intressant pga. det synsätt som HD anlade på det faktum att revisorns åtgärd inte vidtogs i det bolag som stod i avtalsförhållande till banken.

Såvitt avser sambandet mellan de två uppdragen fastslog HD att revisorn medverkat till att ge en felaktig bild av värdet av tillgångarna i SCAB och – efter överlåtelsen – i CFAB. Härav följde, enligt HD, att det fanns ett orsakssamband mellan revisorns handlande, som det får förstås både i SCAB och i CFAB, och kreditgivningen. Revisorn försökte bryta sambandet mellan de två uppdragen genom att hävda att han pga. sin tystnadsplikt varit förhindrad att agera. Domstolen konstaterade kortfattat att argumentet inte hade någon bärkraft. Det framstår således som om HD gjort en koppling mellan de två uppdragen som revisorn hade. Hans vetskap om förhållandena i SCAB borde ha föranlett honom att aktivt agera för att få till stånd ett riktigt värde av SCAB:s tillgångar.

Trots att avgörandet rör två bolag med ägarkoppling visar det på att det i granskningsuppdrag kan uppkomma situationer där revisorns agerande i ett bolag kan få implikationer vid en revision i ett annat och härigenom tvinga honom att agera i det senare bolaget. Detta skulle i sådant fall utgöra ett argument för att låta självgranskningshotet omfatta även råd lämnade i annat uppdrag med endast indirekt inverkan på det aktuella granskningsuppdraget.

Stöd för en dylik argumentationslinje kan även härledas från oberoenderegleringens allmänna syften. Som utvecklats i kapitel 5 är ändamålet med oberoendereglerna att säkra kvaliteten i revisionsklientens verksamhet genom att åstadkomma en garanti för att revisorn såväl är som uppfattas som oberoende. Så snart en omständighet föreligger som kan utgöra ett potentiellt hot pga. självgranskning, på sätt som angetts i presumtionskatalogen, bör självgranskningsbestämmelsen komma till användning. Detta talar i sin tur för en extensiv tillämpning av denna regel.

Vad som här sagts är dock inte invändningsfritt. Som redan utvecklats innebär självgranskningsbestämmelsens konstruktion att avgörande för dess tillämpning är att revisorn genom rådgivningsåtgärden fått ett inflytande i revisionsklienten som möjliggjort för honom att påverka den verksamhet som han är vald att granska. Även den internationella studien visar att de undersökta regelverken generellt är inriktade på effekterna av revisorns rådgivning till den revisionsklient gentemot vilken

oberoendet skall prövas. Signifikativt för de flesta undersökta regelverk verkar vara att vad som behandlas under självgranskningshotet är situationer i vilka revisorn genom rådgivningsinsatsen fått ett bestämmande inflytande i revisionsklienten eller kan komma att granska sitt eget arbete i denne.[130]

Ett argument för att undanta tredjemansrådgivning från självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde är att det inte är givet att frågan om sådan rådgivning hotar oberoendet eller ej är ett självgranskningsproblem. Låt det i detta avsnitts början givna exemplet vara belysande för detta. Genom att biträda A med värderingen av apportegendomen har revisorn fått en insyn i A-bolagets interna förhållanden. I detta bolag har han inte någon annan lojalitetsplikt än den som följer av klientrelationen, och den allmänna skyldigheten att följa de regler som skall säkra tilltron till professionens verksamhet. I den senare ingår bl.a. kravet på tystnadsplikt.[131] Vid genomförandet av revisionen i B-bolaget har revisorn kännedom om vissa omständigheter som omfattas av hans tystnadsplikt i ett annat uppdrag. Skall han trots denna tystnadsplikt ha en skyldighet att agera inom ramen för revisionsuppdraget?

Jag menar att det yrkesetiska problemet består i att det kan uppkomma en konflikt mellan de åligganden som åvilar revisorn i de två uppdragen. Konflikten består närmast i att vissa yrkesetiska regler förhindrar revisorn att yppa vad han erfarit i rådgivningsuppdraget medan andra regler tvingar honom att agera inom ramen för revisionsuppdraget. Förekomsten av denna regelkonflikt gör att det kan finnas skäl att ifrågasätta revisorns förmåga att agera objektivt i revisionsuppdraget. Härigenom finns det ett samband mellan rådgivningsuppdraget och revisionsuppdraget, och därmed kan man också hävda att revisorns oberoende är hotat.

Frågan är dock om inte oberoendehotet snarare uppkommer pga. att de yrkesetiska kraven i de två uppdragen riskerar att kollidera med varandra än på grund av självgranskning. Detta faktum talar för att inte låta tredjemansomständigheter påverka självgranskningsbedömningen.

För egen del menar jag att svaret på frågan om tredjemansrådgivning skall omfattas av självgranskningsbestämmelsen kan fås ur de i kapitel 3 diskuterade allmänna kraven på förutsebarhet i tillämpningen av de sanktionerade yrkesetiska normerna. I RevL saknas ett uttryckligt ställningstagande till frågan om vilka omständigheter utanför de som uppkommer i relationen mellan revisorn och den enskilde revisionsklienten som reg-

[130] Se t.ex. SEC 2003, s. 9.
[131] 26 § RevL.

lerna är avsedda att träffa. Inte heller i lagens förarbeten ges uttrycklig ledning för bestämmelsens tillämpningsområde.

De allmänna rättssäkerhetsaspekterna förutsätter bl.a. upprätthållandet av kravet på att förutsättningarna för sanktioner skall framgå av lag. Härtill kommer förbudet mot analogier på detta område.[132] Detta innebär att de normer som en sanktion vilar på skall vara klara och tillämpas inom de ramar som sätts av den handlingsdirigerade bestämmelsen. En konsekvens av detta är att även om det är fråga om en rambestämmelse, så måste allmänna krav på förutsebarhet i tillämpningen uppställas. Detta talar i sin tur för att man bör ha ett i vart fall i utgångsläget (dvs. i avsaknad av praxis) restriktivt förhållningssätt till att utsträcka självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde utanför klientförhållandet. Inte heller syftesargumentet bör föranleda en annan bedömning. Faller inte en viss omständighet under en av de uppräknade omständigheterna skall den trots allt prövas mot generalklausulen. Sammanfattningsvis menar jag att även om lagtextens utformning samt regleringens syften med viss styrka talar för att låta tredjemansrådgivning omfattas av självgranskningsbestämmelsen, så bör detta i vart fall inte utan några tillkommande omständigheter vara fallet, se vidare nedan. De oberoendehotande effekterna av tredjemansrådgivning bör i stället prövas jämlikt generalklausulen i 21 § 1 st 2 p. RevL.

Rådgivning lämnad till tredje man med associations- eller redovisningsmässig koppling till revisionsklienten

Det faktum att tredjemansrådgivning inte generellt skall omfattas av självgranskningsbestämmelsen måste dock prövas mot ytterligare en faktor. Frågan är om den tillkommande omständigheten att det finns en varaktig relation av associationsrättsligt eller redovisningsmässigt slag mellan rådgivningsklienten och revisionsklienten bör föranleda en annan bedömning av tredjemansrådgivningens självgranskningshotande effekt. Här kan man i huvudsak tänka sig två relationer mellan rådgivningsklienten och revisionsklienten; ett koncernförhållande respektive ett intressebolagsförhållande.

Vad gäller *koncernförhållanden* föreligger sådana i de fall det mellan bolagen finns en relation som omnämns i 1 kap. 5 § ABL respektive 1 kap. 4 § ÅRL. En konsekvens av att ett koncernförhållande föreligger är att moderbolaget som huvudregel är skyldigt att upprätta koncernredovisning som skall granskas av moderbolagets revisor.[133] I propositionen

[132] Jfr Hultqvist, s. 4 f.
[133] Se 7 kap. 1 § ÅRL och 10 kap. 3 § 2 st ABL.

till ÅRL angav följande skäl bakom kravet på upprättande av koncernredovisning.

> "Om en verksamhet organiseras som en koncern, skulle detta, om koncernregler saknades, ge möjligheter att manipulera med koncernföretagens ekonomiska ställning och rörelseresultat. Därigenom skulle bokföringslagens mål, att främja en fullständig, korrekt och överskådlig ekonomisk redovisning, motverkas (se prop. 1979/80:143 s. 67). Koncernredovisningen kan sålunda sägas syfta till att ge en samlad ekonomisk bild av de företag som ingår i koncernen och därmed också ge koncernföretagens intressenter möjlighet att skaffa sig en bild av koncernen som helhet."[134]

Förarbetsuttalandet visar att det primära syftet med konsolideringskraven är att säkra en samlad bild av koncernens ekonomiska ställning. Genom dessa bestämmelser har lagstiftaren betonat sambandet mellan den information som presenteras i de enskilda bolagen och den samlade ekonomiska bild av bolagen som ges i koncernredovisningen. Detta innebär också att det uppkommer ett samband mellan bolagen som gör att det finns skäl att ifrågasätta om inte dessa skall hanteras som en enhet i förhållande till 21 § RevL.

En möjlig utgångspunkt för bedömningen skulle kunna vara ABL:s jävsbestämmelse. Av 10 kap. 16 § 2 st ABL följer att en revisor, som enligt bestämmelsens första stycke inte är behörig att vara revisor i ett moderbolag, inte får vara revisor i dess dotterbolag. Bestämmelsen synes ha tillkommit som en reaktion på den tidigare praxisen att moderbolagets tjänstemän var valda revisorer i dotterbolag i vars styrelse moderbolagets ledning var representerad. Den tillkom således inte i syfte att förhindra revisorn att granska sina egna åtgärder, utan för att förhindra att den som skulle revidera dotterbolaget var direkt underordnad de personer vars verksamhet han skulle granska.[135] Bestämmelsen ger därför inte någon närmare ledning för den här behandlade frågeställningen.

Jag vill för egen del i stället ta utgångspunkt i det faktum att till konsolideringsskyldigheten i ABL har kopplats en granskningsskyldighet för moderbolagets revisor. Vare sig av ABL eller av lagens förarbeten framgår närmare vad skyldigheten att revidera koncernredovisningen innebär, annat än att denna skall utföras enligt god revisionssed. Däremot har FAR gett anvisningar för koncernrevision i Revisionsprocessen vilka överförts till FAR:s RevU 1 – Uttalande som komplettering till RS. Enligt dessa skall revisorn i moderbolaget ta ställning till bl.a. tillförlitligheten

[134] Prop. 1995/96:10, del II, s. 127 f.
[135] Prop. 1975:103, s. 425 f.

av de enskilda företagens redovisningar och dessas överensstämmelse med de för koncernen fastställda redovisningsprinciperna, metoderna och värderingsprinciperna för koncernredovisningens upprättande, riktigheten av koncernredovisningen samt om de i koncernredovisningen beskrivna metoderna och värderingsprinciperna för upprättande av koncernredovisningen också tillämpats. Koncernredovisningen skall baseras på granskade bokslut för de i redovisningen ingående företagen.[136]

Moderbolagets revisor måste således genomföra en form av granskning av det underliggande materialet hos dotterbolagen. Har revisorn lämnat rådgivning till något av de bolag som skall omfattas av koncernredovisningen finns en risk för att han kan komma att behöva granska sina egna tidigare rådgivningsinsatser. Detta innebär att han kan få ett intresse i utfallet av råd han lämnat till dotterbolaget. Beaktar man i samband härmed det faktum att även det synbara oberoendet är skyddsvärt, talar det sagda för att moderbolagsrevisorn inte skall kunna lämna råd till något bolag i koncernen utan att självgranskningshotet aktualiseras.

Frågan är i nästa led om detsamma skall gälla även den valde revisorn i ett dotterbolag. Den situation som skall bedömas är att en dotterbolagsrevisor lämnar råd till ett i koncernen överordnat bolag. En rimlig utgångspunkt är att man bör behandla koncernen som en enhet vid bedömningen av revisorns möjligheter att agera som rådgivare i förhållande till ett enskilt bolag i koncernen. Det kan med hänsyn till värnet om revisorns synbara oberoende inte vara av betydelse till vilken nivå i hierarkin rådet har lämnats, om det får genomslag på den överordnade koncernredovisningen. Således borde även nu beskrivna insatser omfattas av självgranskningsbestämmelsen.

Frågan är dock problematisk i förhållande till självgranskningsbestämmelsens konstruktion. Lagtexten bygger nämligen på en konstruktion där revisorns rådgivningsinsatser till någon del skall omfattas av granskningsuppdraget. I fallet då revisorn lämnar råd till ett bolag som är överordnat det i vilket han är vald revisor, kommer han att ha lämnat rådgivning på ett sådant sätt att det, enligt mitt förmenande, inte kan anses ha återverkningar på *hans* efterkommande revision.[137] Formellt sett innebär detta att de legala förutsättningarna för tillämpningen av självgranskningsbestämmelsen saknas. Detta talar för att sådana insatser skall prövas enligt generalklausulen.[138]

[136] FAR – RevU 1 – Koncernrevision.

[137] Detta förutsätter att vare sig revisorn eller någon annan som omfattas av 21 § RevL är vald revisor i det konsolideringsskyldiga moderbolaget.

[138] Jfr dock 10 kap. 19 § ABL.

Jag menar att detta är en rimlig om än olycklig konsekvens av självgranskningsbestämmelsens konstruktion. I ett oberoendeperspektiv och med hänsyn tagen till koncernreglernas funktion borde en koncern konsekvent betraktas som en helhet. De samlade ekonomiska effekterna av koncernens affärshändelser kommer enligt huvudregeln att återspeglas i den konsoliderade redovisningen. Därför borde också samtliga insatser påverka oberoendebedömningen.

Den andra situationen som skall bedömas är hur man skall hantera revision i *intressebolag*. Två bolag är att betrakta som intressebolag om förutsättningarna i 1 kap. 5 § ÅRL är uppfyllda. Även om dessa bolag inte behöver konsolideras i strikt bemärkelse uppställer ÅRL krav på att det överordnade bolagets årsredovisning skall innehålla uppgifter om ägarandelarnas värde.[139] Värderingen skall som huvudregel ske antingen genom kapitalandelsmetoden eller genom anskaffningsvärdemetoden. Oberoende av vilken redovisningsmetod som det ägande bolaget skall tillämpa ingår i revisionsarbetet att ta ställning till rörelseresultatet i intressebolaget.[140] I den mån så har skett måste revisorn också ta ställning till rimligheten i de i årsredovisningen upptagna värdena. FAR har såvitt avser koncernredovisningen fastslagit att revisorn, om intresseföretag ingår i koncernredovisningen och dessa inte är oväsentliga i förhållande till koncernens storlek, måste bedöma om redovisningen i intresseföretagen överensstämmer med god redovisningssed.[141]

Genom det ekonomiska sambandet som råder mellan dessa bolag uppkommer en situation i vilken det kan befaras finnas en risk för att revisorn kan komma att ta ställning till sina egna tidigare utförda rådgivningsinsatser. Den närheten som uppkommer mellan bolagen utgör alltså presumtivt ett så allvarligt hot mot oberoendet att det kan hota tilltron till revisorns arbete. Sammantaget talar detta för att det finns skäl att behandla intressebolag på samma sätt som bolag som ingår i en koncern.

[139] Se 7 kap. 25–30 §§ ÅRL
[140] Se Redovisningsrådets rekommendation RR 13 p. 5 och 6.
[141] FAR – RevU 1 – Koncernrevision.

7.6 Undantag från självgranskningsbestämmelsens tillämpning på grund av presumtionsgenombrott

7.6.1 Allmänna utgångspunkter

Jag har i föregående kapitel behandlat analysmodellens konstruktion med presumtionsbrytande omständigheter. Där fastslog jag att konstruktionen innebär att ett med tillämpning av presumtionsreglerna konstaterat oberoendehot inte alltid utgör ett absolut hinder mot fullgörandet av ett revisionsuppdrag. Lagtekniskt har detta åstadkommits genom införandet av bestämmelsen i 21 § 2 st RevL, enligt vilken en revisor kan fullgöra ett revisionsuppdrag trots ett konstaterat hot mot oberoendet i två fall. Detta gäller för det första om omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns oberoende och för det andra om det står klart att vidtagna eller planerade åtgärder kan säkerställa förtroendet för revisorns oberoende.[142] Således finns det tre kategorier av oberoendehot pga. självgranskning; hot som inte kan balanseras, hot som är av så ringa betydelse att inga åtgärder behöver vidtas samt hot som kan balanseras genom motåtgärder. Bedömningen av om presumtionsbrytande omständigheter föreligger skall prövas i det enskilda fallet. Härigenom ges utrymme för att genombryta presumtionsregelns absoluta karaktär och beakta omständigheterna i det enskilda uppdraget.

I fråga om självgranskningshotet är utrymmet för vidtagande av motåtgärder samt behovet och valet av motåtgärder beroende av hotets art och dess svårighetsgrad sett i relation till revisionsuppdraget. Denna bedömning påverkas av rådgivningens omfattning, vilken fråga som omfattas av revisorns granskning, hur väsentlig den aktuella frågan är för klienten, om frågan är standardbetonad, om rådet innefattar skönsmässiga bedömningar och om valet mellan möjliga lösningar har stor betydelse för klientens ställning och resultat.[143]

7.6.2 Självgranskningshot som inte kan balanseras

Den första kategorin av oberoendehot utgörs av sådana oberoendehotande omständigheter som inte kan balanseras genom vidtagande av motåtgärder. Undersökningen av analysmodellens konstruktion visade att denna kategori utmärks främst av att den knyter an till formaliserade hot mot

[142] Jfr prop. 2000/01:146, s. 63 f.
[143] Jfr FAR – Analysmodellen, s. 21 f.

oberoendet. Detta innebär att sådana omständigheter som omfattas av legala förbud, såsom t.ex. av de aktiebolagsrättsliga jävsreglerna, inte kan balanseras genom vidtagande av motåtgärder.[144] Typiskt för denna kategori oberoendehot är att den anses utgöra ett så allvarligt hot mot oberoendet att den utpekats som ett hinder för utförandet av revisionsuppdrag oavsett vilka oberoendehotande konsekvenser som uppkommer i det enskilda uppdraget.

Jag har i avsnitt 6.4.4.2 fastslagit att även andra, till dessa absoluta regler analoga situationer, bör omfattas av kategorin oberoendehot som inte kan balanseras. Det rör sig om situationer där revisorn kommer att fylla en bolagsledande funktion – varigenom han får ett bestämmande inflytande över revisionsklientens förvaltning – utan att han formellt utsetts till en bolagsfunktionär. I dessa fall, som till sin konstruktion är helt analoga till de absoluta förbudsreglerna, framstår det som rimligt att låta det absoluta förbudet slå till.

Självgranskningsbestämmelsens konstruktion bygger på en koppling mellan fristående rådgivning och rådgivningens effekt på granskningsföremålet. Granskningsföremålet är – vid lagstadgad revision – i sin tur definierat som en kontroll av om bolaget och dess funktionärer efterkommit sina åligganden i fråga om skötseln av bolaget och dess redovisning. Vid en strikt tillämpning av analysmodellen skulle alla åtgärder som innebär att revisorn får inflytande över bolagets förvaltning eller redovisning innebära ett icke balanserbart hot. Detta skulle i sin tur medföra att även en situation i vilken revisorn genom sin rådgivning endast utfört en begränsad uppgift som åvilar granskningssubjektet, skulle innebära att ett oberoendehot förelåg som aldrig skulle kunna balanseras genom motåtgärder. Skulle principen om ett absolut förbud mot rådgivning som försätter revisorn i en bestämmande position upprätthållas även rörande en enskild fråga i revisionsklienten, så skulle detta innebära att revisorn aldrig fick lämna råd som skulle kunna omfattas av hans efterkommande granskning.

Självgranskningsbestämmelsen kan dock enligt mitt förmenande inte vara avsedd att tillämpas på det sättet. Den bör i stället tolkas på så sätt att ett hot skall ses som icke balanserbart om revisorn genom sina åtgärder får ett inflytande av sådan omfattning att han faktiskt fungerar som en bolagsfunktionär. Vid tillämpningen av självgranskningsbestämmelsen innebär detta att det torde föreligga ett icke balanserbart hot mot oberoendet i de fall revisorn genom sin rådgivningsinsats kommit att *löpande* fullgöra uppgifter som tillkommer bolagsledningen. Som exem-

[144] Se avsnitt 6.4.4.2 ovan.

pel på denna principiella ståndpunkt kan nämnas diskussionen kring frågan om en revisor i nödfall kan biträda revisionsklient med upprättande av grundbokföring, se s. 366 nedan.

7.6.3 Självgranskningshot av mindre betydelse

Vid en jämförelse med de övriga omständigheter som konstituerar ett hot mot oberoendet inom analysmodellen uppvisar självgranskningshotet ett särdrag genom att det så tydligt knyter an till den oberoendehotande relationens inverkningar på revisorns granskningsuppgift. Bestämmelsen om presumtionsgenombrott kvalificerar självgranskningshotets relevans genom att skyldigheten för revisorn att avsäga sig uppdraget slår till först om rådgivningsinsatsen inte har oväsentliga återverkningar på granskningsunderlaget. Har man väl konstaterat att det är fråga om rådgivning som omfattas av det efterkommande granskningsuppdraget måste således ställning tas till vilka fall av oberoendehot som är av så ringa betydelse att de saknar relevans i oberoendeperspektiv.

Jag har tidigare i detta kapitel berört frågan om den väsentlighetsbedömning som revisorn har att göra vid planeringen av ett revisionsuppdrag skall påverka presumtionsreglernas tillämpning. Därvid slöt jag mig till att prövningen skall ske inom ramen för presumtionsgenombrottsbedömningen. Frågan är nu om det faktum att revisorn inom ramen för planeringen av sitt granskningsuppdrag har att ta ställning till frågan om ett visst område är väsentligt med hänsyn till omständigheterna i det enskilda uppdraget, kan komma att påverka utrymmet för att presumtionsgenombrott. Avgörande för denna bedömning är att revisorn i planeringen av uppdraget skall bedöma om det råd han skall lämna faller inom ett område som är väsentligt i förhållande till revisionsklientens årsredovisning och förvaltning. Utfaller bedömningen på ett sådant sätt att det aktuella rådet inte faller inom ett område som är väsentligt kan argumenteras för att revisorn också skall få lämna rådet. Således kan presumtionen komma att genombrytas om revisorn lämnar råd inom ett område som inte är väsentligt i revisionsteknisk mening i relation till den enskilda revisionsklienten, och som därför inte utgör en central del av revisorns revisionsarbete.

Ovanstående anknyter till rådets relevans i förhållande till revisionsklientens förvaltning och redovisning. Det finns dock en ytterligare aspekt att beakta vid en bedömning av den fristående rådgivningens relevans. Denna baseras på det faktum att självgranskningshotet relaterar till den *effekt* som det granskade rådet får på de delar av bolagets beslutsprocess som revisorn har att granska. Således bör det också finnas ett utrymme för att bedöma råd som mindre relevanta för det fall rådets

betydelse för den klient till vilket det lämnats är ringa. Till skillnad från den situation som nyss behandlades relaterar dessa faktorer till rådets kvalitativa karaktär. Avgörande är i vilken mån rådet påverkar beslutsprocessen i det granskade bolaget.[145]

Ett råd kan vara av mindre betydelse i här avsedd bemärkelse i två fall. I det ena fallet kan rådet vara så standardbetonat att revisorns insats inte påverkar bolagets beslutsfattande. I det andra fallet knyter oberoendebedömningen an till rådets betydelse för den klient det lämnas till, dvs. klientens egen förmåga att bedöma rådet.

Det händer inte sällan att en revisor lämnar upplysningar om gällande regler och rekommendationer och svarar på frågor om hur dessa regler skall tillämpas i en konkret situation. Redan av propositionen till RevL framgår att om ett råd är av sådan karaktär att det hade att vara att se som revisionsrådgivning om det lämnats inom ramen för ett revisionsuppdrag, så finns det skäl att uppfatta rådet som ringa.[146] I övrigt kan det t.ex. röra sig om en redogörelse för gällande rätt i en fråga där rättsläget är klart. Grundprincipen är att ju tydligare reglerna är i sitt tillämpnings- och tolkningsområde, med litet utrymme för skönsmässiga bedömningar, desto större är utrymmet för att revisorn skall få lämna råd utan att behöva vidta motåtgärder. Rådets relevans i det här behandlade avseendet påverkas alltså av de underliggande reglerna som styr kraven på revisionsklienten. Detta talar för att revisorn, utan att vidta motåtgärder, skall kunna få lämna fristående rådgivning som är begränsad till en redogörelse för innehållet i gällande rätt så länge innehållet i denna är klart. Men så snart det finns ett behov av någon form av skönsmässig bedömning som innebär att en viktning måste göras mellan två eller flera alternativ, så bör presumtionsgenombrott inte inträda på denna grund.[147]

Vad som här sagts har endast berört enskilda insatser. Men vad gäller om revisorn lämnar ett flertal råd som var för sig inte är sådana att de bör föranleda motåtgärder? Frågan bör enligt mitt förmenande besvaras utifrån självgranskningsbestämmelsens syfte att rådgivningen inte skall tillskapa en relation i vilken revisorn får ett mera beständigt inflytande över granskningsföremålet. Detta innebär att flera mindre betydelsefulla insatser kumulativt kan utgöra ett allvarligt hot mot oberoendet.[148]

[145] FAR har i Analysmodellen utgått från att sådan rådgivning som har liten omfattning och inte kräver planering, utredning, efterarbete eller uppföljning från rådgivarens sida, dvs. om det är fråga om sådan rådgivning av enklare slag som enligt RN:s föreskrifter inte behöver dokumenteras, inte heller bör utgöra ett hinder mot revisionsverksamheten. FAR – Analysmodellen, s. 21 f.

[146] Prop. 2000/01:146, s. 104.

[147] Jfr prop. 2000/01:146, s. 104.

[148] Stöd för ett sådant synsätt finns i RN:s avgörande D 38/02.

Den andra situation i vilket ett råd kan vara av mindre betydelse för klienten är, som konstaterats, då denne själv kan bedöma rådet. Man skulle kunna tänka sig det fallet att en revisionsklient ber sin revisor att undersöka de rättsliga förutsättningarna för att genomföra ett företagsförvärv varvid det uppkommer ett behov av att göra en lämplighetsbedömning mellan två alternativ på skattemässig grund. Revisorn lämnar en rekommendation. Denna kan vara klar i betydelsen att det inte föreligger någon tvekan om rättsläget. I dessa fall torde, som nyss behandlats, utrymmet för att revisorn skall kunna lämna rådet och behålla uppdraget vara stort. Men rekommendationen kan lika gärna vara behäftad med viss osäkerhet. Frågan är nu om detta skall innebära ett så allvarligt hot mot oberoendet att revisorn antingen måste vidta motåtgärder eller avsäga sig revisionsuppdraget.

Man kan även här tänka sig två fall. I det ena lämnas rådet till en klient som saknar egen kompetens att bedöma revisorns råd. Klienten inhämtar rådet för att få en faktisk ledning för sitt agerande och kommer sannolikt också att följa det lämnade rådet. Jag menar att presumtionen i detta fall inte genombryts redan pga. att klienten formellt sett påtar sig att bedöma rådet. I stället anser jag att revisorn genom att lämna ett råd med insikt i det faktum att klienten inte har egen kompetens att bedöma detta, har kommit att få inflytande över bolagets verksamhet. Han kan på grund härav inte behålla uppdraget utan att vidta motåtgärder.

En fråga som har bäring på vad som här diskuterats är om det spelar någon roll om klienten faktiskt följer det råd som revisorn lämnat. Jag menar att så inte är fallet. Skälet till detta är att analysmodellens konstruktion bygger på att man vill undvika att *risk* för ett allvarligt hot mot oberoendet uppkommer.[149] Redan genom att lämna rådet med vetskap om att klienten saknar kompetens att bedöma detta har revisorn försatt sig i en situation där frågan om hotets faktiska relevans står utanför hans kontroll.

I det andra fallet utför revisorn tjänsten åt en revisionsklient som har en egen intern organisation som förmår att tillgodogöra sig den information som revisorn lämnar i samband med avrapporteringen av uppdraget och kan bedöma värdet av revisorns råd. Revisorns uppdrag blir då närmast att lämna en "second opinion". Uppnår graden av intern kompetens en sådan nivå att revisionsklienten på ett adekvat sätt kan bedöma

[149] Lagtexten utgår från situationer i vilka omständigheter inträffar som "kan rubba" tilltron till revisorns oberoende. I propositionen förtydligas detta genom en anmärkning om att analysmodellen bör utformas på ett sådant sätt att den ålägger revisorn att granska sina möjligheter att genomföra uppdrag som utgör revisionsverksamhet och att, när det förekommer omständigheter som kan antas rubba förtroendet för revisorn, avböja eller avsäga sig sådana uppdrag, prop. 2000/01:146, s. 59.

rådet, torde man också kunna hävda att revisorn inte har ett bestämmande inflytande. Därmed skulle man också kunna hävda att det inte föreligger ett relevant hot mot oberoendet och att revisorn torde kunna åta sig uppdraget utan att behöva vidta några ytterligare åtgärder.

Mot detta kan invändas att det alltid finns en risk för att rådet pga. rättsfrågans oklarhet är felaktigt. Detta talar för att man borde begränsa det utrymme som 21 § 2 st RevL lämnar för att anse viss rådgivning vara av mindre betydelse i fall då det finns ett tolkningsutrymme i den aktuella rättsfrågan. För egen del anser jag att denna senare syn har fog för sig. Revisorn skall vid en efterkommande revision bl.a. ta ställning till lagligheten i de av styrelsen och VD:n fattade besluten. Har han lämnat ett råd som är behäftat med osäkerhet så finns det alltid en presumtiv risk för att rådet visar sig vara felaktigt. Jag menar att upprätthållandet av det synbara oberoendet kräver att revisorn agerar i dessa fall antingen genom att vidta motåtgärder eller genom att avsäga sig uppdraget.

Sammantaget menar jag att bedömningen rörande frågan om en fristående insats relevans i ett oberoendeperspektiv måste göras utifrån det genomslag som revisorns råd får hos revisionsklienten. Med detta avser jag att kravet på oberoende också innebär att revisorn måste göra en bedömning av konsultinsatsens beroendeskapande karaktär. Utrymmet för revisorn att vidta åtgärder inom t.ex. området för klientbolagets redovisning är avhängigt den kompetens som bolaget självt besitter. Frågan som revisorn måste ställa sig är om företagsledningen har den kompetens som behövs för att kunna bedöma de råd som revisorn lämnat. Skulle denna kompetens saknas torde utrymmet för fristående rådgivning, utöver en teknisk redogörelse för innehållet i gällande rätt, minska. Slutsatsen blir därför att frågan om vad som skall anses utgöra tillåten fristående rådgivning – i betydelsen att revisorn får lämna rådet utan att behöva vidta motåtgärder – begränsas av revisorns legala uppgifter, konstruktionen av de underliggande reglerna mot vilka den granskade prestationen skall mätas samt av den kompetens som klienten själv besitter. Revisorn får nämligen inte utöva inflytande på en revisionsklients sätt att sköta verksamheten i sådan mån att revisorn vid revisionen kan tvingas att ta ställning till sina egna tidigare rådgivningsinsatser.

Jag har här undersökt huvudförutsättningarna för när ett konstaterat självgranskningshot inte behöver föranleda motåtgärder. Härvid har jag behandlat förutsättningarna som separata företeelser. Vad jag ännu inte tagit ställning till är om de förmildrande omständigheterna skall föreligga kumulativt för att revisorn skall kunna behålla ett uppdrag utan att vidta motåtgärder eller om det räcker med att en av dem föreligger. I huvudsak är det två situationer som är aktuella. En första sådan utgörs av det fall att revisorn lämnar ett råd som genom sin komplexitet är av väsentlig bety-

delse genom det inflytande det ger över beslutsprocessen samtidigt som det rör ett mindre viktigt område i förhållande till bolagets årsredovisning. Alternativt kan man tänka sig det fallet att revisorns rådgivningsinsats är av mindre betydelse inflytandemässigt men berör ett väsentligt område. FAR har i "Analysmodellen" har gjort gällande att de s.k. generella motåtgärderna (dvs. interna instruktioner eller kvalitetssäkrande åtgärder inom revisionsbyrån) ofta torde vara tillräckliga i de fall då rådgivningen har lite större omfattning och kräver planering m.m., men rör en fråga som inte är väsentlig från vare sig granskningssynpunkt eller klientens synpunkt.[150]

Den samlade bedömningen av om revisorn kan behålla ett revisionsuppdrag trots förekomsten av självgranskningshotande omständigheter bör, menar jag, baseras på två principiella utgångspunkter. Den första är den ovan behandlade synen på att bedömningen av revisorns agerande skall baseras på de rimliga krav och förväntningar som "en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter" kan tänkas ställa på revisorns agerade i det enskilda revisionsuppdraget. Det får med andra ord inte förekomma några omständigheter som kan föranleda omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till oberoende.[151] För det andra så föreligger i svensk rätt en presumtion för att revisorn skall avsäga sig ett revisionsuppdrag vid ett konstaterat hot. Huvudregeln är alltså att värnet om det såväl synbara som faktiska oberoendet kräver att revisorn avgår. Sammantaget innebär detta att utrymmet för att anse en rådgivningsåtgärd som oväsentlig torde vara begränsat.

En bedömning av den presenterade frågeställningen utifrån dessa premisser visar att det avgörande för att revisorn inte skall behöva vidta några som helst särskilda motåtgärder är att kvaliteten i hans efterkommande revisionsinsats inte kan ifrågasättas. Detta innebär att han de facto inte skall behöva komma att pröva sina egna insatser. Men detta är inte tillfyllest. I syfte att värna om det synbara oberoendet skall inte heller risk föreligga för att han får ett inflytande i bolaget och detta oavsett om det rör en väsentlig del av verksamheten eller ej. Detta sammantaget talar med viss styrka för att dessa två omständigheter måste föreligga *kumulativt* för att revisorn skall kunna fortsätta sitt revisionsuppdrag utan vidare åtgärder.

Samtidigt skall poängteras att oberoendebedömningen inte är tänkt att göras i absoluta mått utan utefter en glidande skala, vilket innebär att det borde finnas situationer där de två omständigheterna kan balansera

[150] FAR – Analysmodellen, s. 22.
[151] Prop. 2000/01:146, s. 57.

varandra. Det är således tänkbart att ett mindre allvarligt, men inte i oberoendeperspektiv obetydligt, inflytande i ett bolag kan vara acceptabelt om granskningsområdet är av mindre väsentlig art. Hur en sådan prövning utfaller i det enskilda uppdraget är dock beroende av samtliga ovan behandlade omständigheter.

Detta anknyter till den betydelse som det givna rådet får i förhållande till revisorns granskningsunderlag. De nämnda omständigheterna har alla behandlats utifrån klientperspektivet, vilket är i linje med bestämmelsens systematiska konstruktion. Sett i förhållande till vad som sagts om att det kan finnas delar av ett granskningsuppdrag som inte skall ses som en del av revisionsverksamheten, uppkommer frågan om en enskild insats tekniska närhet till vad som skall anses utgöra revisionsverksamhet skall kunna innebära att åtgärden är av så ringa betydelse att revisorn kan utföra den utan att vidta andra åtgärder än att dokumentera sin bedömning i oberoendefrågan jämlikt 24 § 1 st RevL.

Jag menar att det finns ett utrymme för ett sådant resonemang. Här skulle man kunna tänka sig det fallet att en revisionsklients styrelse väljer att be revisorn granska viss information av finansiell karaktär som revisorn inte är skyldig att granska inom ramen för sitt granskningsuppdrag och att avrapportera utfallet av granskningen till styrelsen. Så länge det rör sig om sedvanlig finansiell information torde området för revisorns insats vara revisionsverksamheten så närliggande att det finns skäl att i huvudfallet inte invända mot att revisorn genomför insatsen utan vidare motåtgärder. Området för vilket sannolikt inga motåtgärder behöver vidtas utgörs således av närheten till det som utgör revisionsverksamhet.

7.6.4 Särskilda motåtgärder som balanserar ett relevant självgranskningshot

Av det hittills sagda följer att det saknas förutsättningar att behålla ett revisionsuppdrag för det fall revisorns rådgivning antingen inverkar på beslutsfattandet i revisionsklienten i icke oväsentlig mån, eller är väsentlig i förhållande till bolagets årsredovisning. Men inte heller i dessa fall föreligger det ett absolut hinder mot behållandet av ett revisionsuppdrag trots lämnad rådgivning. Revisorn kan nämligen vidta motåtgärder som balanserar hotet.

I förhållande till självgranskningshotet innebär detta att revisorn inom det område som inte faller under de absoluta förbuden måste minska sitt inflytande i bolaget och därigenom de återverkningar som hans råd får på hans efterkommande granskning till en sådan nivå att hotet skall ses som ringa. Detta kan ske genom att klienten eller någon annan representant för denne tar över en så stor del av det beslutsfattande som är kopp-

lat till rådgivningen att revisorns insats kan ses som mindre betydelsefull. Detta innebär att revisorn kan behålla ett revisionsuppdrag om han tillser att någon med nödvändig kompetens slutbedömer insatsen eller det fristående rådet han lämnat. Denna kompetens kan finnas internt hos revisorn, hos revisionsklienten eller externt utanför klientens sfär. De motåtgärder som står revisorn till buds är alltså att tillse att klienten bygger upp en organisation som möjliggör för bolagsledningen att själv bedöma råden och fatta det slutgiltiga beslutet eller att låta rådgivningsinsatsen granskas av någon annan inom eller utom det revisionsorgan inom vilket revisorn verkar.[152]

En möjlig motåtgärd är alltså att tillse att klienten bygger upp en egen intern kompetens som möjliggör att klienten kan bedöma det råd som revisorn lämnat. Denna åtgärd torde i praktiken vara tillämplig endast i undantagsfall. Det är svårt att tänka sig situationer där klienten är beredd att påta sig extra kostnader för att revisorn skall kunna lämna råd. För det fall en klient ändå vill göra detta torde revisorn kunna biträda klienten med rekryteringen endast i begränsad mån.[153]

Av större praktiskt intresse är möjligheten att anlita en annan konsult för att bedöma revisorns rådgivningsinsatser. Detta kan enligt lagens förarbeten ske på två sätt. Antingen anlitar revisorn någon inom den egna organisationen eller så lämnas uppdraget till en utanförstående konsult.[154] I det första fallet kan revisorn alltså låta någon annan som är verksam i samma organisation som revisorn granska hans råd. Sett i förhållande till utformningen av 21 § RevL framstår detta i viss mån som anmärkningsvärt. Presumtionsregeln i första stycket omfattar enligt sin ordalydelse även fristående åtgärder vidtagna av annan än revisorn verksam vid samma revisionsgrupp som denne. Således innebär förarbetsuttalandet att en person som omfattas av den "förbjudna kretsen", och som därmed inte får lämna viss rådgivning skall kunna kvalitetssäkra samma råd om de ges av någon annan vid revisionsbyrån verksam revisor genom att lämna en "second opinion".

Detta synbara motsatsförhållande mellan lagtexten och förarbetsuttalandet har kommit under RN:s prövning i det i avsnitt 3.3.1 behandlade

[152] Se prop. 2000/01:146, s. 64 och 104, FAR – Analysmodellen, s. 21 f. samt RN:s här strax nedan behandlade avgörande F 9/03. En närliggande åtgärd är att revisorn kan visa att revisionsklienten har tillräcklig egen kompetens för att bedöma de av honom lämnade råden. Men frågan om klientens kompetens är primärt en del av den prövning som skall göras för att bedöma om rådgivningsinsatsen är av mindre betydelse.

[153] Se RN:s avgöranden D 25/98 och D 14/99.

[154] Prop. 2000/01:146, s. 64.

ärendet rörande begäran om förhandsbesked.[155] Fråga var om en revisor kan kvarstå som en av regeringen förordnad revisor i tredje AP-fonden trots att hustrun till en av revisorns kolleger på den revisionsbyrå vid vilken revisorn var verksam skulle tillträda ett uppdrag som styrelseledamot för fonden. En av frågorna som uppkom var vilka möjliga motåtgärder som kunde vara tillämpliga. Som en möjlig motåtgärd nämnde revisorn bl.a. att en annan revisor, inom eller utanför revisionsbyrån, skulle lämna en s.k. "second opinion". RN gjorde följande uttalande i frågan.

> "En förutsättning för att Ni skall kunna kvarstå som revisor i tredje AP-fonden när Er kollegas hustru tillträder styrelseuppdraget är ... att Ert revisionsarbete kan bli föremål för en "second opinion" av en revisor som är verksam vid *annan revisionsbyrå* (min kursivering). Omfattningen av den granskning den utomstående revisorn måste genomföra påverkas av faktorer som arbetsfördelningen på uppdraget mellan Er och medrevisorn samt vilka kvalitetssäkrande åtgärder som vidtagits i övrigt. Granskningen måste dock under alla förhållanden vara så ingående att den utomstående revisorn med rimlig grad av säkerhet kan intyga att Ni vid Era bedömningar inte låtit Er påverkas av den omständigheten att Er kollegas hustru ingår i fondens styrelse. Nu avsedd granskning får inte utföras av Er medrevisor på uppdraget eller av någon annan revisor som deltar vid revisionen av tredje AP-fonden."

Av avgörandet kan inga slutsatser dras i fråga om vilka bevekelsegrunder som RN hade, då man ansåg att det i det aktuella fallet inte räckte med en byråintern "second opinion". Det framgår därför inte heller tydligt om avgörandet har präglats av omständigheterna i det enskilda fallet eller av en generell syn på byråintern "second opinion".

Hur man än skall tolka RN:s avgörande så menar jag att man på goda grunder kan hävda att utrymmet för byråintern kvalitetssäkring torde vara begränsat. Åtgärden kan huvudsakligen komma i fråga i situationer i vilka revisorn vidtagit åtgärder som han inte själv får utföra, men som får företas av någon annan som är verksam vid byrån. I ett sådant fall kan man tänka sig att den lämnade kvalitetssäkringen kan vara att jämställa med det fall att konsulten själv lämnat det fristående rådet. Detta är dock enligt förarbetena endast tillämpligt på råd av mindre betydelse.[156]

För att en annan konsults kompletterande insatser skall fungera som kvalitetssäkrande måste vissa krav ställas även på denne. Han måste för att tillföra kvalitet till granskningsuppdraget ha en viss frihet i sitt arbete. Således måste han stå fri från tidigare inblandning i det uppdrag han är

[155] RN:s avgörande F 9/03.
[156] Prop. 2000/01:146, s. 64.

satt att granska. Detta är dock inte tillräckligt. För att denne granskare skall kunna säkra den valde revisorns oberoende i granskningsuppdraget krävs också att han står fri från alltför nära band till den valde revisorn.

Vad innebär då detta senare krav? Man kan hävda att granskaren redan genom att vara verksam vid samma revisionsorgan som revisorn har ett band som utesluter att hans insats kan fungera som en motåtgärd. En dylik syn stämmer dock dåligt överens både med utländsk rätt och med den reglering som gällde innan RevL. Det svenska regelverket byggde tidigare på utgångspunkten att visst biträde fick lämnas av annan person än revisorn även om denne var verksam inom samma revisionsorgan. Enligt RNFS 1997:1 kunde en sådan person lämna biträde till revisionsklient bl.a. under förutsättning att han inte var överordnad revisorn.[157] Skälet till reglernas utformning kan antas vara att de skulle förhindra att konsulten genom sin underordnade ställning i förhållande till revisorn inte kunde fullgöra sitt uppdrag på ett oberoende sätt.[158] Rimligtvis borde dessa argument vara relevanta vid en prövning av om vidtagna motåtgärder är tillräckliga för att balansera oberoendehotet. Således är det enligt mitt förmenande en allmän förutsättning att den interne eftergranskaren inte är organisatoriskt underordnad revisorn.

En given förutsättning är dessutom att granskaren skall ha den kompetens som behövs för att bedöma rådets kvalitet. Det måste således också uppställas krav på att granskaren har den tekniska kompetens som behövs för att kunna tillföra granskningsuppdraget något i ett oberoendeperspektiv. Men lika viktigt kan vara att kunna bedöma rådets korrekthet i relation till den klient till vilket det ges. Således måste den interne granskaren kunna få sådan insyn i det granskade bolaget, att han kan bedöma det lämnade rådets kvalitet i det enskilda fallet. Detta innebär att klientens storlek påverkar möjligheterna att vidta motåtgärder. Är klienten så stor eller har en så komplex organisation att granskaren inte kan genomlysa bolaget och det lämnade rådets betydelse för detsamma, så torde en intern eftergranskning inte avhjälpa oberoendehotet.

I de fall en intern granskning inte är tillräcklig kan revisorn som en sista utväg låta en extern person granska rådgivningen. En första förutsättning för att en sådan extern granskning skall ha nödvändig effekt är naturligtvis att den person som skall genomföra den kompletterande granskningen har en för detta nödvändig kompetens. Härvid gäller samma krav som för den interne granskaren.

[157] Se 8 § RNFS 1997:1. Jfr 10 kap. 16 § 1 st 3 p. ABL.

[158] Jfr vad som sägs i SOU 1941:9, s. 460 rörande bestämmelsen i nuvarande 10 kap. 16 § 1 st 3 p. ABL.

En av de faktorer som utgör ett allvarligt hot mot oberoendet är de olika bindningar som de oberoendehotande omständigheterna ger upphov till. Därför uppkommer frågan om vilka bindningar som en extern granskare kan ha i förhållande till den revisor som lämnat rådet respektive till hans revisionsorgan. Frågan aktualiseras av att allt för nära band mellan två revisorer kan konstituera ett oberoendehot i sig. Denna situation är inte närmare behandlad i lagens förarbeten. Dock kan en jämförelse göras med RN:s praxis rörande s.k. korsvis revision, dvs. fall där två revisorer reviderar varandras revisionsverksamheter. RN har i dessa avgöranden konsekvent fastslagit att dylika situationer generellt ger upphov till ett oberoendehot.[159]

Utifrån en dylik syn på allt för nära relation mellan två revisorer är det möjligt att argumentera för att fall där revisorer systematiskt kvalitetsgranskar varandras råd på sikt kan komma att förta eftergranskningens effekt som möjlig motåtgärd. Mot det här sagda kan invändas att lagstiftaren i samband med diskussionen rörande de organisationella kvalitetskraven utgått från att dessa kan säkras genom ett organiserat samarbete mellan flera mindre byråer med ömsesidiga kvalitetskontroller, tillsammans med vägledning från byråernas branschorganisation.[160]

För egen del menar jag att det borde finnas ett visst utrymme för ett organiserat kvalitetssäkrande utbyte mellan två eller flera revisionsbolag. Samtidigt kan inte uteslutas att ett alltför långt gående utbyte kan komma att minska värdet av kvalitetsgranskningen i ett oberoendeperspektiv till en sådan nivå att åtgärden inte längre förslår att balansera det uppkomna hotet.

FAR har i sin skrift "Analysmodellen" fört en diskussion kring en ytterligare motåtgärd nämligen *informationsgivning*. FAR:s inställning är att en möjlig motåtgärd i lindrigare fall är att revisorn genom att lämna information i granskningsrapporten om rådets omfattning, innehåll och slutsatser skall kunna minska rådets oberoendehotande effekter till en acceptabel nivå.[161] Detta väcker en fråga som tangerats i kapitel 5. Där hävdade jag att det finns ett samband mellan ett oberoendehots relevans och den information som intressenterna har om relationer mellan revisorn och revisionsklienten. Frågan behandlades inom begreppet *transparens*. Slutsatsen var bl.a. att en av de faktorerna som påverkar bedömningen av relevansen av ett visst oberoendehot är den insyn i det oberoendehotande förhållandet som intressenterna har, antingen direkt genom information

[159] Se t.ex. RN:s avgöranden D 3/97, D 34/99 samt D 14/00-01.
[160] Prop. 2000/01:146, s. 58.
[161] FAR – Analysmodellen, s. 17.

från bolaget eller indirekt genom tillsynsmyndighetens försorg. Frågan är nu om revisorn kan genombryta presumtionen genom att, direkt eller indirekt, lämna information rörande det oberoendehotande förhållandet till intressenterna? Frågan är alltså om informationslämnande är en möjlig motåtgärd enligt 21 § 2 st RevL.

Slutsatsen i kapitel 5 var att det i vart fall i teorin finns ett samband mellan oberoendehotande relationers relevans och möjligheterna att genomlysa dessa. Detta innebär att man mycket väl skulle kunna tänka sig att låta informationsgivning vara en del av det motåtgärdspaket som revisorn har att tillgå. Argumentativt kan också anföras att i den amerikanska Sarbanes-Oxley Act finns en möjlighet att avvika från förbudsreglerna genom erhållande av i förväg meddelad dispens, antingen av tillsynsmyndigheten eller av revisionsklientens revisionskommitté.[162] Dispens som meddelas av revisionskommittén skall offentliggöras i revisionsklientens delårsbokslut.[163] Det finns således ett argumentativt utrymme för att hävda att det är möjligt att avvika även från förbudsregler om en tydligt utpekad representant för intressenterna informeras om planerade åtgärder och ger sitt samtycke till att åtgärden vidtas. Således är det också möjligt att argumentera för att det kan finnas situationer i vilka revisorn vidtar rådgivningsåtgärder där det uppkomna oberoendehotet kan balanseras genom informationsgivning, i vart fall när informationen lämnas innan uppdraget genomförs. Frågan är nu om detta är möjligt enligt gällande svensk rätt.

Revisorns rätt att lämna information till intressenterna är begränsad genom bestämmelserna om tystnadsplikt. Av 10 kap. 37 § ABL följer att en revisor vare sig till en enskild aktieägare eller till utomstående obehörigen får lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han får kännedom om när han fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget. Vidare framgår av 26 § RevL att revisorn inte får, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som revisorn har fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter.

I Revisionsbolagsutredningens betänkande föreslogs en ändring i ÅRL:s bestämmelse rörande informationsplikt i fråga om revisionsarvoden. Förslaget innebar att en revisionsklient som erhållit rådgivning från sin valde revisor i årsredovisningen skulle lämna särskild uppgift om rådgivningsuppdragets art. Informationen skulle enligt förslaget vara av sådant slag att det gick att bedöma revisorns engagemang i klienten utan

[162] Se sec. 201 (a)(h) och (b) Sarbanes-Oxley Act.
[163] Sec. 202 (i)(2) Sarbanes-Oxley Act.

att lämna ut t.ex. affärshemligheter.[164] Regeringen valde att inte föreslå en bestämmelse av detta innehåll. Som skäl anfördes bl.a. följande.

> "Vi vill inte ifrågasätta utredningens uppfattning att ett utvidgat informationskrav skulle kunna vara av värde för revisionsklientens intressenter. Det är emellertid tveksamt om värdet av ett ökat upplysningskrav står i proportion till de ytterligare kostnader som varje ökat upplysningskrav innebär för företagen. Härtill kommer att det knappast är lämpligt att ställa krav på detaljerade uppgifter om övriga uppdrag, eftersom det skulle kunna skada revisionsklienten, t.ex. genom att bolagets konkurrenter fick kännedom om pågående affärsförhandlingar. Mera begränsad information om uppdragens art riskerar å andra sidan att bli ganska intetsägande, t.ex. 'organisationsrådgivning'."[165]

En slutsats av det här anförda är att det torde finnas en risk för att revisorn, för det fall han lämnar sådan information som är av värde för intressenterna, hamnar i konflikt med reglerna om tystnadsplikt. Detta innebär att utrymmet för att använda sig av informationsgivning som en motåtgärd torde vara begränsat. Endast i de fall revisorn lämnat råd inom ett område som är av mindre betydelse för klientens ekonomiska ställning och förvaltning kan det finnas en möjlighet att lämna information i revisionsberättelsen. Vidare bör sannolikt krävas att klienten lämnar samtycke till informationsgivningen. I annat fall riskerar revisorn att agera i strid med tystnadspliktsregeln som den utformats i 26 § RevL.

Ett alternativ till att revisorn lämnar information är naturligtvis att klienten gör det. En slutlig fråga är därför om det faktum att klienten självmant lämnar sådan information kan balansera ett uppkommet hot. Ett argument för att så kan vara fallet är att en av de anvisade motåtgärderna som nämnts utgörs av klientinterna åtgärder. Således framstår det som om det i och för sig skulle kunna vara möjligt att i viss utsträckning balansera hot pga. självgranskning genom informationsgivning.

Argumenten mot en sådan syn på informationsgivning är att en av de grundläggande principerna bakom revisionen är att det är revisorn som skall säkra kvaliteten i revisionsklientens verksamhet. Att då använda information om revisorns insatser lämnad av revisionsklienten framstår som tveksamt. Det skulle innebära att revisorns verksamhet kvalitetssäkras genom att föremålet för hans kvalitetssäkrande insatser intygar att revisorns revisionsinsats håller måttet.

[164] SOU 1999:43, s. 236.
[165] Prop. 2000/01:146, s. 68 f.

7.6.5 Presumtionsgenombrott i fall av lämnad fristående rådgivning rörande revisionsklients bokföring respektive redovisning

7.6.5.1 Inledning

Revisorns rådgivningsinsatser inom området bokföring och redovisning utgör en central del av de tjänster som tillhandahålls revisionsklienter. Samtidigt utgör de en av de vanligast orsakerna för disciplinära åtgärder pga. överträdelser av oberoendereglerna. Detta motsatsförhållande kan förklaras med den inneboende konflikten mellan intresset av att säkra kvaliteten i bokföringen och redovisningen hos den enskilde revisionsklienten och intresset av att generellt värna om tilltron till de olika verksamhetstyperna som är föremål för revisorns granskning.[166]

Jag menar att denna skiljelinje mellan de olika intressena också präglar bedömningen av utrymmet för presumtionsgenombrott vid konstaterat hot mot oberoendet pga. självgranskning. Även om klientens och intressenternas behov i delar sammanfaller,[167] så manifesteras dessa behov i olika krav på revisorn. Medan klienten kan tänkas vilja ha hjälp med att färdigställa den ekonomiska informationen på ett riktigt sätt, antas att den genomsnittlige intressenten normalt vill ha informationen verifierad av en oberoende granskare. Eftersom självgranskningsbestämmelsens första led är låst till sin natur är det genom analysmodellens andra led som denna konflikt skall lösas. Frågan är alltså i vilken mån en revisor kan lämna fristående råd om en revisionsklients bokföring och redovisning utan att han behöver avsäga sig revisionsuppdraget.

7.6.5.2 Begränsningar i utrymmet för presumtionsgenombrott

Av de allmänna förutsättningarna för tillämpningen av självgranskningsbestämmelsen följer att utgångspunkten är att ett självgranskningshot inte kan balanseras om hotet grundas på en överträdelse av en formell förbudsregel eller på en omständighet analog med den som förbudsregeln avser att omfatta. Det senare gäller dock endast om revisorn därigenom kommer att fylla en bolagsledande funktion.

[166] Jfr Justitiedepartementets promemoria Några frågor om revision.

[167] Med detta menar jag att båda torde ha ett i vart fall principiellt intresse av att bolaget framställer ekonomisk information som framstår som rättvisande. För företagarens del kan det t.ex. vara fråga om att kunna låna pengar på grundval av information eller att undgå straffrättsliga sanktioner för bristande uppfyllelse av de legala åtagandena. Intressenterna vill å sin sida kunna förlita sig på informationen vid fattandet av ekonomiska beslut.

I fråga om lagstadgad revision i aktiebolag gäller enligt 10 kap. 16 § 1 st 2 p. ABL att en revisor inte får biträda en revisionsklient vid bolagets bokföring eller bolagets kontroll däröver, *bokföringsjäv*. Utgångspunkten för bestämmelsen är att det är bolaget och inte revisorn som skall bestämma om och i sådant fall när en affärstransaktion inträffat, att klassificera transaktionernas art samt att fastställa transaktionsbeloppen.[168] Genom att förbjuda revisorn att handskas med dessa frågor vill man förhindra att revisorn fattar beslut i frågor som har direkta inverkningar på den bild av företaget som redovisningen ger. Revisorn skall inte befatta sig med de uppgifter som åligger bolagsledningen.

Den i bestämmelsen använda termen "biträder med" är avsedd att täcka all revisorns inblandning i sådan verksamhet som omfattas av lagrummet. Termen ersatte det tidigare använda begreppet "ombesörja". Föredragande statsråd anförde i 1975 års proposition till ABL att syftet med regeln är att avhålla revisorn från att ta någon som helst befattning med den löpande bokföringen.[169] Syftet med ändringen var alltså att markera att revisorn överhuvudtaget inte skall befatta sig med de uppgifter som omfattas av jävsregeln. Av detta torde man kunna sluta sig till att man med jävsregeln i vart fall avsett att träffa biträde med den löpande bokföringen, dvs. grund- och huvudbokföring.[170]

Idag verkar dock det förbjudna området vara vidare. Visserligen är begreppet bokföring inte definierat vare sig i ABL eller uttryckligen i BFL. Däremot framgår av 4 kap. 1 § BFL att ett företags bokföringsskyldighet innebär att företaget skall:

- löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§ BFL,
- se till att det finns verifikationer enligt 5 kap. 6–9 §§ BFL för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 § BFL,
- bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1 eller 2 BFL samt
- för det fall bolaget är ett s.k. bokslutsföretag,[171] upprätta en balansräkning enligt 4 kap. 3 § BFL och avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap. samma lag.

Sammantaget torde detta innebära att det föreligger ett absolut förbud för revisorn att ta del i sådant klientens handhavande av bokföringen och

[168] Se Kommerskollegiets yttrande i prop. 1975:103, s. 792.
[169] Prop. 1975:103, s. 425.
[170] Jfr 5 kap. 1 § BFL.
[171] Enligt definitionen i 1 kap. 2 § BFL.

redovisningen som innebär att han kommer att handha löpande bokföring – dvs. grund- och huvudbokföring – samt andra bokföringsåtgärder, däribland upprättande av bokslut och årsredovisning.[172]

Vad som här konstaterats är dock inte oemotsagt. Engerstedt har i FAR INFO kommenterat RN:s avgörande D 17/02.[173] I ärendet var fråga om den situationen, att den valde revisorns medarbetare hade biträtt revisionsklienten med grundbokföring under en tid av sex månader pga. att bolaget under en övergångsperiod saknade en redovisningsansvarig. Revisorn invände att revisionsbyrån tvingades hjälpa bolaget att lösa en akut situation och att hans medarbetares insats varit enbart tillfällig. RN konstaterade i sitt beslut att A-son genom detta förfarande hade brutit mot ABL:s jävsbestämmelse. Nämnden uttalade vidare – som ett bemötande av revisorns invändning – att med "... hänsyn till att jävsförhållandet varat en längre tid kan det inte anses ha varit fråga om en akut situation och att den disciplinära åtgärden därför skall bestämmas till varning."

I sin kommentar till avgörandet aktualiserar Engerstedt frågan om inte avgörandet med hänsyn tagen till tidigare praxis från Kommerskollegium kan tolkas innebära att RN också öppnat för att acceptera en kortare tids bokföringsjäv i akuta situationer.[174] Är Engerstedts antagande riktigt så innebär detta att det finns ett utrymme att i vissa speciella situationer åsidosätta ABL:s jävsregler. Stöd för ett sådant synsätt finns som redovisats ovan i den genomförda internationella studien. Frågan förtjänar därför att belysas närmare.

För egen del menar jag att svaret på frågeställningen bör ta sin utgångspunkt i distinktionen mellan ABL:s jävsregler (som är riktade mot aktiebolaget) och de yrkesetiska reglerna (som ålägger revisorn vissa skyldigheter). Frågan är om en uppkommen jävssituation alltid innebär att revisorn i ett yrkesetiskt perspektiv skall anses ha åsidosatt sina åligganden som revisor. Man kan här tänka sig det fallet att en vald bolagsrevisors svåger blir anställd som ekonomiansvarig i det bolag i vilket revisorn är vald. Härigenom uppkommer en jävssituation.[175] Det speciella med situationen är att dess uppkomst i vart fall initialt kan hävdas vara utanför revisorns kontroll.[176] Rimligtvis måste revisorn då få en skälig tid på

[172] Jfr här RN:s avgörande D 14/01, D 18/01 och D 38/02.

[173] Engerstedt 2002, nr 291. RN:s avgörande har överklagats. Länsrätten i Stockholms län har gjort samma bedömning som RN i den aktuella frågan, länsrättens dom 2003-09-15 i mål nr 12433-02.

[174] I sin kommentar hänvisar Engerstedt till ett uttalande från handläggare vid RN:s utredningskansli enligt vilket "en vecka eller två kan kanske vara möjligt."

[175] Se 10 kap. 16 § 1 st p. 2 och 5.

[176] En annan fråga är i vilken omfattning revisorn skall hålla sig aktivt informerad om vad som händer i bolaget och därmed känna till personförändringar i ledningskretsen.

sig att agera för att undanröja jävssituationen. Gör han detta har han på ett tillräckligt sätt undanröjt det presumtiva hotet och något hinder mot bibehållandet av uppdraget föreligger därmed inte. Detta ligger också i linje med analysmodellens konstruktion, vilken innebär att revisorn har en skyldighet att undanröja uppkomna hot mot oberoendet.

Annorlunda förhåller det sig om revisorn vidtagit en aktiv åtgärd, t.ex. att i en nödsituation biträda klienten med den löpande bokföringen. Här har revisorn aktivt valt att genomföra en åtgärd i strid med formföreskrifterna i ABL. Även om han gör detta under en begränsad tid kommer effekterna av insatsen att kvarstå under hela den tid han genomför sina legala granskningsåtgärder knutna till det räkenskapsåret.[177] Detta talar med styrka för att revisorn (enligt gällande rätt) har försatt sig i en sådan situation att han inte kan avsluta revisionsuppdraget.

Frågan är nu om RN:s avgörande är förenligt med denna syn. Jag menar att så är fallet. RN:s skrivning verkar närmast avhandla revisorns invändning i samband med val av påföljd och inte vid bedömningen av frågan om överträdelse av god sed. Som jag tolkar RN:s beslut så har nämnden inte tagit ställning till frågan om utrymmet för revisorn att i nödsituationer vidta jävsgrundande åtgärder.[178] Däremot framstår det som om den omständigheten kan föranleda lindrigare påföljd än vad som annars hade varit fallet.[179]

Nästa steg i bedömningen av utrymmet för presumtionsgenombrott i fall av konstaterat självgranskningshot är frågan om hur man skall förhålla sig till de yrkesetiska regler som tidigare kom till uttryck i RNSF 1997:1. Jag har tidigare hävdat att de regler som kom till uttryck i föreskrifterna alltjämt skall anses utgöra en del av den goda revisorsseden. Frågan är nu om även överträdelser av dessa skall anses utgöra ett sådant självgranskningshot som inte kan balanseras av motåtgärder.

Av betydelse för bedömningen är, anser jag, spörsmålet om RN:s föreskrifter skall ses enbart som en uttolkning av ABL:s bestämmelser eller om de därutöver har ett självständigt tillämpningsområde utanför det som täcks av 10 kap. 16 § 2 p. ABL. RN synes ha behandlat frågeställ-

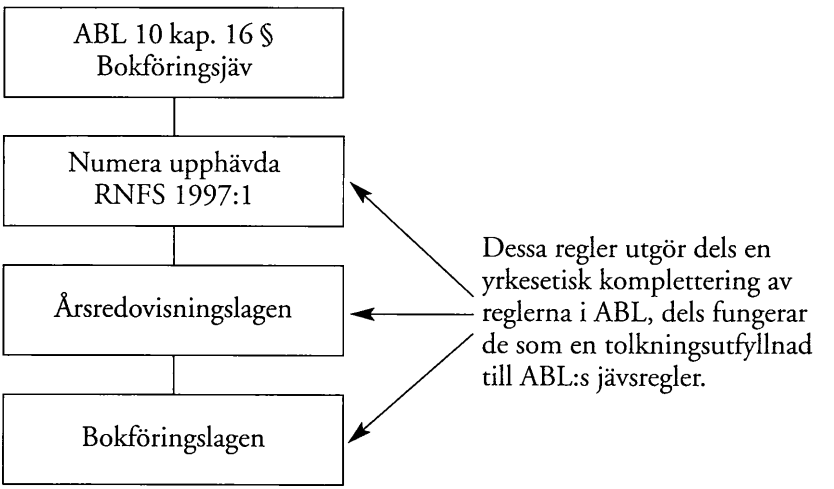
[177] Jfr RN:s beslut D 42/98 i vilket en revisor meddelades erinran i ett fall då han reviderade ett bolag avseende ett räkenskapsår under vilket han fungerat som styrelseledamot i bolaget.

[178] Se här den internationella studien som pekar på att även om det finns ett utrymme för nödåtgärder, så är dessa begränsade genom ett förbud mot inblandning i de centrala delarna av bokföringsskyldigheten.

[179] Denna utgång ligger i linje med de ställningstaganden som RN gjort tidigare rörande lindrigare fall av överträdelse av jävsreglerna. Som exempel kan nämnas ärendena D 33/99 och D 14/00 i vilka det var fråga om byråjäv i samband med uppdrag som likvidator.

ningen i det tidigare redovisade ärendet D 2/95.[180] Det framstår som om RN menat att överträdelsen av Kommerskollegiets föreskrifter (som innehöll bestämmelser om bokföringsjäv) innebar dels att revisorn gjort sig skyldig till överträdelse av ABL:s jävsregler, dels av kollegiets föreskrifter i sig.

Även om avgörandet numera är nästan tio år gammalt har det alltjämt goda skäl för sig. I de delar som reglerna skall anses utgöra ett förtydligande av de bolagsrättsliga jävsreglerna är det också rimligt att anse att de omfattas av det absoluta förbudet. Grunden för detta är att de i dessa delar bör ses som en yrkesetisk uttolkning av jävsbestämmelserna. Annorlunda förhåller det sig med de delar av föreskrifterna som är självständiga i relation till jävsreglerna. Dessa ger inte uttryck för ett absolut krav på revisorn. De tillhör i stället den del av den goda revisorsseden som kan vara föremål för utveckling inom ramen för den yrkesetiska normgivningen. Detta innebär enligt min uppfattning att de bör hanteras som regler som kan vara föremål för en materiell bedömning när det gäller utrymmet för motåtgärder. Vad detta innebär kan grafiskt åskådliggöras enligt följande.



[180] Se avsnitt 6.3.4.3 ovan.

7.6.5.3 Presumtionsgenombrott vid råd av mindre betydelse

Syftet med bedömningen av förekommande oberoendehots relevans och möjligheterna att vidta motåtgärder torde bl.a. vara att möjliggöra för revisionsklienterna att effektivt utnyttja revisorn som resurs i de fall detta inte kolliderar med de övergripande syftena. Sett i relation till revisors åtgärder inom området bokföring och redovisning innebär detta att revisorn inte skall kunna påverka innehållet i det material som är föremål för hans granskning och genom vilket utfallet av bolagets verksamhet presenteras för intressenterna. Således måste revisorns insatser utanför revisionsverksamheten begränsas på ett sådant sätt att dessa antingen till sin natur är sådana att revisorns råd inte riskerar att allvarligt påverka innehållet i det enskilda granskningsunderlaget, inte rör ett väsentligt område i förhållande till den enskilde klienten eller kan balanseras genom en ytterligare granskningsinsats.

Genom kravet på att rådgivningsinsatsen inte får ha återverkan på granskningsunderlaget kan man identifiera en första situationen i vilken presumtionsgenombrott kan tänkas inträda utan revisorns vidare åtgärder. Det rör sig om det fallet att revisorn har genomfört en granskning grundad på ett frivilligt åtagande, utan att insatsen utgör revisionsverksamhet. Revisorn har alltså genomfört en revisionsliknande åtgärd som trots detta inte skall ses som revisionsverksamhet. Så kan vara fallet om revisorn av en revisionsklients styrelse blir ombedd att kvalitetsgranska bolagets riskbedömningssystem för utländska placeringar och rapportera över detta endast till styrelsen. Här finns det goda skäl att låta revisorn genomföra granskningen utan andra åtgärder än dokumentation enligt 24 § RevL.

Avgörande för bedömningen är enligt mitt förmenande den arbetsmetod som revisorn använder. I de nämnda fallen genomför han en granskning av finansiell information som pga. de formella kraven på innehållet i begreppet revisionsverksamhet faller utanför begreppet. Han kommer att använda revisionstekniker för att utföra granskningen och den arbetsmetod han har att använda kan mycket väl grundas på god revisionssed. Goda skäl finns alltså att anta att revisorn pga. uppdragets *närhet* till revisionsverksamheten skall få genomföra sådana insatser utan vidare motåtgärder. Ju mer åtgärden liknar vad som omfattas av begreppet revisionsverksamhet, desto mindre är behovet av motåtgärder. Eftersom tillåtligheten grundas på närheten till revisionsverksamheten måste hänsyn även tas till de underliggande reglernas konstruktion. Ställningstagandet påverkas nämligen av förutsebarheten i kraven på klienten och revisorn i det enskilda uppdraget.

Närheten till kraven på revisorns agerande inom ett revisionsuppdrag påverkar enligt mitt förmenande även bedömningen av det fallet att revi-

sorn endast lämnar råd om innehållet i de rättsliga kraven på klienten så länge insatserna är av sådan karaktär att de inte direkt påverkar innehållet i det material revisorn har att granska. Revisorn torde därmed kunna lämna råd om vilka bokförings- och redovisningsmässiga krav som ställs på klienten i samband med en enskild transaktion.

Vare sig ur RevL eller lagens förarbeten är det möjligt att utläsa hur långt gående denna rätt att lämna råd sträcker sig. Ledning måste således sökas på annat håll. Enligt 6–7 §§ RNFS 1997:1 fick en revisor lämna råd till klienten rörande redovisningen. Med råd avsågs i föreskrifterna:

1. upplysningar om de krav som tillämpliga författningar och god redovisningssed ställer på redovisningen,
2. förslag till utformning och organisation av redovisningssystem,
3. förslag till bokföringsåtgärder såsom förslag till rättelser av bokförda poster och förslag till åtgärder i samband med bokslut samt
4. förslag till åtgärder i samband med upprättande av offentlig redovisning.

Jag har i avsnitt 6.3.4.3 fastslagit att reglerna som tidigare kom till uttryck i RNFS 1997:1 alltjämt skall presumeras utgöra del av innehållet i god revisorssed. Det finns därför skäl att utgå från att det för närvarande är tillåtet för en revisor att utan särskilda motåtgärder lämna dylika råd. Denna rätt gäller dock inte oinskränkt. Den grundläggande förutsättningen är att revisorn genom rådet inte skall få ett inflytande över utformningen av bokförings- och redovisningsmaterialet. För att så inte skall vara fallet får han inte heller i en rådgivningssituation i vilken det finns utrymme för skönsmässiga bedömningar, själv vikta de olika alternativen. Bedömningen av om revisorn kan lämna råd utan vidtagande av några motåtgärder påverkas därmed av det utrymme för olika valmöjligheter som de underliggande reglerna ger. Redan av RevL:s förarbeten framgår att behovet av externa motåtgärder är särskilt stort när frågan som revisorn har lämnat råd i innefattar skönsmässiga bedömningar och valet mellan möjliga lösningar har en stor betydelse för revisionsklientens ställning och resultat.[181] Revisorn torde därmed vara förhindrad att utan vidare motåtgärder uttala sig om det lämpligaste valet mellan två möjliga redovisningsåtgärder. Är tolkningsutrymmet för fastställandet av gällande rätt begränsat så torde det finnas ett utrymme för revisorn att lämna råd i en fråga om innehållet i gällande redovisningskrav. Finns det alternativa tolkningsmöjligheter skall revisorn som huvudregel alltid möjliggöra för klienten att välja mellan rimliga lösningar. Av det här sagda följer den allmänna slutsatsen att det faktum att tillämpningen av

[181] Prop. 2000/01:146, s. 104. Se här även FAR – RS 540 om Revision av uppskattningar i bokföringen.

bokförings- och redovisningsreglerna knutits till god redovisningssed torde påverka utrymmet för vilka råd som revisorn kan lämna utan att vidta några motåtgärder.

Ovanstående innebär också att det finns skäl att vara restriktiv vid bedömningen av vilka råd som revisorn kan lämna rörande klientens bokföring och redovisning och som skall anses vara av sådan mindre betydelse för klienten att motåtgärder inte behöver vidtas. Ett första viktigt ställningstagande som revisorn måste göra är om den insats han gjort är av betydelse för den granskning han har att genomföra i det enskilda uppdraget. Den planering av sitt uppdrag som revisorn har att göra utifrån principerna om väsentlighet och risk kommer således genom att påverka hans granskningsområde också påverka området för tillåtna rådgivningsinsatser. Planeringen syftar till att möjliggöra för revisorn att bestämma vad som är väsentligt för årsredovisningen i dess helhet i syfte att kunna koncentrera granskningen på att hitta sådana väsentliga fel och förhållanden som kan påverka bedömningen av bl.a. årsredovisningen.

Planeringen av granskningsuppdraget innebär således att revisorn måste ta ställning till vad som är en väsentlig post i förhållande till omständigheterna hos den enskilde klienten. Ställningstagandet påverkas av sådana faktorer som klientens verksamhet samt olika posters beloppsmässiga och relativa storlek. Som exempel kan nämnas den situationen att en klient bedriver restaurangverksamhet. Eftersom bolaget i verksamheten hanterar en stor mängd kontanter utgörs en av de väsentliga posterna av redovisning av kassa, kontokort m.m.[182] Denna posts betydelse för bolagets verksamhet innebär att revisorns utrymme för att lämna råd i anslutning till posten torde vara begränsad.

En slutlig variabel som kan innebära att lämnade råd är av mindre betydelse är revisionsklientens egen kompetens. En förutsättning är att revisorn kan konstatera att klienten har en tillräcklig kompetens att bedöma det lämnade rådet. Hur bedömningen av klientens kompetens skall ske måste avgöras utifrån förutsättningarna i det enskilda uppdraget. Men på samma sätt som i övriga fall av självgranskningshot av mindre betydelse bör gränsen sättas vid att revisorn inte skall få vidta åtgärder som innebär att han fullgör uppgifter som helt eller i delar åvilar granskningssubjekten. Detta innebär att revisorn i vart fall inte får lämna råd som medför att han i det enskilda fallet får inflytande över räkenskapsmaterialets skick, verifikationernas kvalitet, attesteringen av verifikationerna eller konteringen av dessa.[183]

[182] Jfr RN:s avgörande D 6/00-01.
[183] Jfr 8 § RNFS 1997:1.

7.6.5.4 Presumtionsgenombrott genom vidtagande av motåtgärder

Den andra situationen som kan innebära ett presumtionsgenombrott är att revisorn vidtar någon form av motåtgärd eller ser till att sådan motåtgärd vidtas av annan. I förhållande till en revisionsklients bokföring och redovisning innebär detta främst att någon annan än revisorn skall ha granskat kvaliteten i revisorns insats. Frågan är vilka krav som skall ställas på denne granskare. Den första givna förutsättningen är att den tillkommande granskaren skall ha nödvändig kompetens för att kunna bedöma insatsen. Detta innebär inte bara att personen i fråga skall tekniskt bemästra bokförings- och redovisningstekniker. Han måste också ha sådan kunskap om den enskilde revisionsklienten att han kan ta ställning till rådgivningens effekter i det särskilda fallet.

En sådan person kan vara någon inom revisorns egen organisation eller en extern person. I fråga om den externe granskaren torde kraven kunna begränsas till de allmänna, ovan redovisade, vilket innebär upprätthållande av krav på kompetens och självständighet i förhållande till revisorn. Mer komplicerat förefaller det att bli om revisorn kvalitetssäkrar sin rådgivning genom att inhämta en "second opinion" från någon inom den egna sfären. Problemet ligger i att det finns risk för att den organisatoriska närheten mellan revisorn och kvalitetssäkraren kan komma att synbart hota den senares funktion. Frågan är vilka tillkommande krav som skall ställas på en sådan person.

Den interne kvalitetssäkrarens funktion är att garantera revisorns oberoende i revisionsverksamheten. Genom sin insats skall han säkra kvaliteten i revisorns granskning. Han får därigenom en revisionell funktion. Det finns därför skäl att söka ledning i reglerna om de insatser som ett revisionsbiträde får lämna. Av 10 kap. 17 § ABL följer att den som är jävig inte får användas som revisionsbiträde. Detta borde innebära att revisorn inte kan använda någon i organisationen som i sin tur på något sätt är inblandad i revisionsuppdraget. Konsekvensen härav torde vara att revisorn inte får inhämta en "second opinion" från någon internt om detta innebär att denne i sin tur får ett bestämmande inflytande över verksamheten i klienten.

Ovanstående uppställer enligt mitt förmenande två spärrar för användandet av intern kompetens. Den första utgörs av att inte heller den kvalitetssäkrande åtgärden får vidtas rörande ett område som är väsentligt för klienten. Av RevL:s förarbeten följer att dessa individuella hot närmast ansluter till de allmänna förutsättningarna för fastställandet av visst granskningsområdes väsentlighet.[184] Detta innebär att området för åtgär-

[184] Prop. 2000/01:146, s. 104.

der är begränsat till sin omfattning i relation till väsentliga granskningsområden inom den enskilde revisionsklienten.

Den andra begränsningen utgörs av de generella kraven på att en kvalitetssäkrande person inom revisorns revisionsgrupp måste beakta det utrymme inom god revisorssed som ges honom att vidta åtgärder. I fråga om bokförings- och redovisningsinsatser kan ledning fås i de krav som uppställdes i RNFS 1997:1 på tillåten verksamhet inom en revisionsgrupp. Det tillåtna verksamhetsområdet omfattade råd lämnade av någon som inte var överordnad revisorn inom andra områden än löpande bokföring. Förbudet att ta del av den löpande bokföringen gällde dock inte om räkenskapsmaterialet var i ordnat skick. Detta krav innebar att verifikationerna skulle uppfylla bokföringslagens krav och av revisionsklienten genom attestering ha godkänts som dokumentation av affärshändelser i den verksamhet som revisionsuppdraget omfattade. Vidare skulle revisionsklienten genom kontering på verifikation eller på annat sätt ha sett till att affärshändelsen var klassificerad till sin art.

Eftersom det, enligt mitt förmenande, föreligger en presumtion för att dessa regler utgör en del av god revisorssed, får det ovanstående anses gälla alltjämt. Skall systemet fungera konsekvent bör samma regler gälla både i det fallet att annan i samma revisionsorgan som revisorn lämnar råden och i det fallet att denne person kvalitetssäkrar av revisorn lämnad rådgivning.

Sammanfattningsvis kan konstateras att intern kvalitetssäkring förutsätter att den tillkommande granskningen går utöver de allmänna kraven på kvalitetssäkring enligt 20 § RevL, att den rådgivning som skall kvalitetssäkras inte rör en väsentlig del av klientens verksamhet samt att den inte utgör en överträdelse av de associationsrättsliga och sedvanerättsliga spärrarna för kvalitetssäkrarens egna insatser.[185]

7.6.6 Presumtionsgenombrott i fall av lämnad fristående rådgivning rörande skatter och avgifter

7.6.6.1 Inledning

Revisorns insatser inom skatteområdet anses som nämnts av hävd höra nära samman med revisorernas kärnverksamhet och utgör också en väsentlig del av de tjänster som en revisor tillhandahåller. Inte minst i ett internationellt perspektiv förefaller detta gälla även i förhållande till revisionsklient. Även i Sverige förutsätts att revisorer besitter en vidomfat-

[185] Jfr EU:s oberoenderekommendation A 4.3.2.

tande kompetens inom skatteområdet. Så har t.ex. FAR:s etikkommitté i uttalande rörande biträdes ansvar vid upprättande av självdeklaration inledningsvis uttalat följande.

> "I sin dagliga yrkesutövning får revisorn ofta biträda en klient med att upprätta eller komplettera självdeklarationen. För klienten framstår detta som naturligt, eftersom revisorn med sina kunskaper om företaget har större möjligheter att göra en korrekt deklaration än en utomstående utan denna information. Även i de fall då det inte finns något klientförhållande, får revisorn i kraft av sin kunskap och sin erfarenhet förfrågningar om att biträda vid upprättande av deklarationer."

Härav framstår det som om man i vart fall från bransch-håll anser att revisorns insatser på skatteområdet skall tillåtas i högre omfattning än vad som gäller annan rådgivning riktad till revisionsklient. Inte heller av RN:s praxis kan utläsas ett striktare förhållningssätt till sådan rådgivning. Nämnden har endast i undantagsfall kritiserat en revisor för att denne har varit inblandad i revisionsklients hantering av skatter och avgifter. I dessa fall har det huvudsakligen rört sig om att revisorn varit ombud i skattemål för klienten eller någon denne närstående.[186] Ett ytterligare tecken på den tillåtande synen på skatterådgivning i förhållande till revisionsklient är att det förefaller saknas regler som sätter generella hinder för lämnande av skatterådgivning till revisionsklient.

Som nämndes inledningsvis i detta kapitel så kan revisorns insatser på skatteområdet delas in i fyra kategorier. Den första utgörs av revisionsrådgivning. Den andra kategorin av rådgivningsinsatser omfattar sådana insatser i vilka revisorn endast lämnar rena sakupplysningar rörande gällande rätt. Den tredje kategorin utgörs av de revisorns uppdrag som syftar till att denne skall genomföra en utredning om olika sätt att optimera klientens verksamhet. Slutligen är den fjärde kategorin uppdrag sådana i vilka revisorn är inblandad i planeringen av transaktionen och i vilka hans arbete skall resultera i en rekommendation om hur den tänkta transaktionen skall genomföras för att utfallet av denna skall optimeras.

7.6.6.2 Begränsningar i utrymmet för presumtionsgenombrott

Som redan konstaterats så framstår det som om det inte finns några egentliga uttryckliga förbud mot att revisorn tillhandahåller rådgivningstjänster på skatteområdet. Inte heller av den begränsade praxis som finns tillgänglig kan några slutsatser dras. Frågan är då om det finns några begränsningar i revisorns möjligheter att lämna råd inom skatteområdet till en revisionsklient.

[186] Se t.ex. RN:s avgöranden D 17/00 och D 21/01.

Ytterst begränsas revisorns möjligheter att lämna skatterådgivning till revisionsklient av det generella kravet på att revisorn inte skall lämna råd som innebär att han kan komma att fatta, eller i väsentlig mån påverka, beslut som tillkommer bolagsledningen att fatta. Frågan är dock i vilken mån en sådan begränsning i praktiken kan hindra revisorn från att lämna skatteråd till revisionsklient. Eftersom den generella spärren kopplar samman rådet med dess synbara effekt hos revisionsklienten, menar jag för egen del att en rimlig utgångspunkt är att ett allvarligt hot mot oberoendet föreligger om revisorn i praktiken genom rådgivningen kommer att få inflytande i verksamheten.

Det tyngsta argumentet för en sådan syn är att revisorn inte skall kunna påverka den skatterisk som är förenad med klientens verksamhet. Med detta menar jag att revisorn i vart fall inte skall kunna fatta beslut som påverkar risken för fel i beskattningen. Bedömningen av risken för fel är nämligen en central del av revisorns planering av granskningsuppdraget. Eftersom det i granskningsuppdraget inte endast ingår en rapporteringsskyldighet vid fall av brister i skattehanteringen, utan även att genomföra en granskning av revisionsklientens skatte- och avgiftshantering enligt sedvanliga principer om väsentlighet och risk,[187] så finns det en del som talar för att sambandet mellan skatterisken och revisionsrisken bör begränsa sådan revisorns rådgivning. Sett i förhållande till de fyra typfallen är det tydligt att revisorn inte bör få lämna rådgivning som innebär att han å klientens vägnar gör en vägning av en affärshändelses skattemässiga effekt. Detta torde innebära att revisorn inte bör lämna förslag till hur en enskild transaktion skall genomföras.

Skulle förbudet gälla utan begränsningar så skulle revisorns möjligheter att lämna skatterådgivning till en revisionsklient beskäras hårt. Detta framstår som inte helt förenligt med den gängse uppfattningen både i Sverige och internationellt. Med hänsyn till att även lagstiftaren synes ha intagit en relativt liberal syn på just skatterådgivning[188] finns det i vart fall argumentativa skäl för att begränsa det förbjudna området något.

Eftersom det absoluta förbudet mot rådgivning till revisionsklient avser att förhindra att revisorn får ett bestämmande inflytande i revisionsklienten så bör en bedömning av det förbjudna området ta sin utgångspunkt i *graden av inflytande* som rådgivningen har. Avgörande för bedömningen kan därför sägas vara om revisorns råd påverkat skatterisken i bolaget. Lämnar revisorn ett råd som omfattas av bolagsledningens kompetensområde så bör därför ställning tas till risken för fel i det lämnade rådet.

[187] Prop. 1984/85:30, s. 11 f. och 22.
[188] Se prop. 2000/01:146, s. 91.

Detta bedömningskriterium baseras på tanken att ett råd får betydelse för beslutsfattandet i ett klientbolag först om det framstår som om rådgivaren tagit ställning för en särskild lösning i en skattefråga. Detta innebär att utrymmet för revisorn att lämna råd till revisionsklient på skatteområdet påverkas av hur rättsligt säkert det lämnade rådet är. Finns det bara ett skattemässigt alternativ att genomföra den tänkta transaktionen och revisorn för övrigt inte tagit del i transaktionens genomförande talar det mesta för att hans insats inte skall vara förbjuden. Motsatsvis gäller att om det råder en osäkerhet – och därmed en större skatterisk i transaktionen – så bör revisorn överhuvudtaget inte få lämna rådet.

7.6.6.3 Presumtionsgenombrott vid råd av mindre betydelse

En av de behandlade faktorerna för fastställandet av lämnad rådgivnings betydelse i ett oberoendeperspektiv är den arbetsmetod som revisorn använder vid utförandet av rådgivningsuppdraget. Beaktas skall alltså den tekniska närhet som insatsen har till sådan verksamhet som är att karaktärisera som revisionsverksamhet. Som exempel kan nämnas det fallet att revisorn får i uppdrag av en revisionsklient att bedöma effektiviteten i klientens hantering av intäkter i skattemässigt hänseende. Revisorn har inom ramen för ett sådant uppdrag att ta ställning till bolagets ekonomiska förhållanden och matcha dem mot det skatterättsliga regelverket. Härvid kommer han, i vart fall så länge uppdraget endast avser att bedöma den skattemässiga effektiviteten, att använda sig av revisionstekniker och det verkar därför finnas en hel del som talar för att han kan genomföra uppdraget utan vidare motåtgärd. Detta talar för att man skulle kunna hävda att revisorn utan vidare åtgärder borde kunna lämna råd om de krav som skatteregleringen ställer på revisionsklienten.

Jag menar att det sagda måste nyanseras något. Revisorns åtgärder kan i här avsett förhållande ha två typiska syften. I det ena fallet är syftet att minska skatterisken; revisorns åtgärder har som mål att minska felen i klientens hantering av skatter och avgifter. Det andra syftet kan vara att lämna ett råd som skall minska klientens skattebörda. Som exempel kan anföras det av FAR behandlade fallet att en revisor deltar i skatteplanering, dvs. lämnar råd om möjliga åtgärder för att minska, uppskjuta eller tidigarelägga skatt som är tillåtna enligt lag, rättspraxis och anvisningar från skattemyndigheterna.[189]

Jag menar att revisorn i det första fallet torde kunna lämna de aktuella råden utan vidare åtgärder. Frågan är om det finns skäl att se annorlunda

[189] FAR – God yrkessed vid befattning med en klients skatter och avgifter, p. IV.1.

på den andra typen av rådgivning, dvs. då syftet är att maximera skatteutfallet för klienten. Här kommer alltså revisorn typiskt sett att redogöra för kraven i skatteregleringen i syfte att klienten skall fatta ett beslut som skall leda till minskad skatteplikt. Jag menar att man i detta fall inte helt kan bortse från rådets syfte. Här måste man ta hänsyn till den tillkommande omständigheten att det direkta motivet bakom rådet inte är att gynna intressentkollektivet genom att tillse att säkra klientens betalning av skatter och avgifter utan att gynna klienten genom att minska hans betalningsskyldighet. Detta innebär att bedömningen om rådets tillåtlighet borde avgöras dels av rådets relevans i förhållande till klienten, dels av säkerheten i det lämnade rådet.[190]

I fråga om rådets relevans kommer bedömningen att påverkas av rådets komplexitet och av dess betydelse för den enskilda klienten. Vad gäller rådets betydelse för den enskilda klienten kan hänvisas till vad som ovan sagts om presumtionsgenombrott vid bokförings- och redovisningsrådgivning.[191] Tilläggas kan dock att avgörande för utrymmet för presumtionsgenombrott är den enskilde klientens egen förmåga att bedöma rådet. Detta kan belysas med avgörandet NJA 1994 s. 598. I målet var fråga om en bank kunde bli skadeståndsskyldig pga. rådgivning banken lämnat till en företagare som genomförde vissa transaktioner i syfte att undgå realisationsvinstskatt. Vid den efterkommande taxeringen togs emellertid inte någon hänsyn till transaktionerna. I samband med diskussionen kring den eventuella skadevållande handlingen fann HD att banken inte var skadeståndsskyldig eftersom käranden måste ha haft viss insikt i transaktionens osäkerhet. Härvid uttalade domstolen följande.

> "Allmänt sett är det påkallat att den som lämnar rådgivning i komplicerade rättsfrågor fäster uppdragsgivarens uppmärksamhet på om prejudikat saknas och om rättsläget av denna eller någon annan anledning kan vara osäkert. Behovet av att sådan information lämnas måste emellertid vara beroende av vem uppdragsgivaren är, vilka kvalifikationer han har och om han redan känner till problematiken. Fall kan tänkas då det framstår som så uppenbart att rättsläget är osäkert att ett särskilt påpekande härom får anses onödigt."

Detta uttalande kan enligt mitt förmenande ha bäring även på frågan om vilka krav som skall ställas på klientens egen kompetens i oberoendeperspektiv. För att revisorn skall kunna förlita sig på klientens kompetens måste det stå klart att den enskilde klienten faktiskt har egen kompetens att bedöma rådet.

Den andra delen av bedömningen är om rådet är behäftat med någon osäkerhet. Vilka argument kan då anföras för att detta skall tillmätas rele-

[190] Jfr prop. 2000/01:146, s. 104.
[191] Se avsnitt 7.6.5.3 ovan.

vans i ett oberoendeperspektiv? Jag menar att omfattningen av tillåten fristående rådgivning utvidgas genom att revisorn har en större möjlighet att avgränsa de möjliga utfallen av lämnade råd. Genom att rådgivningen präglas av större förutsebarhet minskar risken för det synbara hotet mot oberoendet pga. självgranskning.[192] Vidare innebär en större grad av förutsebarhet i de underliggande reglerna att kraven på revisorns aktsamhet och kompetens framstår som tydligare. Detta medför i sin tur att den kvalitetssäkring som sker genom tillsynsmyndighetens försorg blir tydligare. Sammantaget innebär detta att revisorn har ett större utrymme – relativt sett – för konsultinsatser på skatteområdet åt revisionsklient jämfört med andra insatser, såsom t.ex. inom området bokföring och redovisning.

Diskussionen ovan har varit begränsad till rådgivningens effekter på skattehanteringen. En ytterligare möjlig gräns sätts dock av att revisorns råd inte bara skall vara godtagbara i förhållande till det tillåtna rådgivningsområdet på skattesidan. Hänsyn måste också tas till kopplingen mellan redovisningen och beskattningen. Som nämnts anses i Sverige råda ett starkt samband mellan aktiebolagets redovisning och beskattningen av bolaget.[193] Ett ytterligare krav torde därför vara att revisorn inte skall vara inblandad i hur bolagets utfall presenteras i bokföringen och redovisningen. Detta innebär att sådana revisorns insatser som är resultatpåverkande också måste mätas i förhållande till kraven på oberoende i frågan om informationsgivning.

Hänsyn skall därför tas inte bara till den självgranskningshotande effekten i skattedelen utan även till effekterna på den ekonomiska informationen som skall vara föremål för granskning. Följande exempel kan belysa detta. En revisor blir ombedd att lämna råd om hur en revisionsklient skall genomföra en avgränsad transaktion i syfte att påverka bolagets skattemässiga utfall av verksamheten. Han konstaterar att det är fråga om fristående rådgivning och att han därmed måste ta ställning till självgranskningshotet. Vid ställningstagandet kan han konstatera att rådet omfattar ett rättsligt klart område varför han, efter att ha beaktat rådets beydelse för klienten, inte känner sig förhindrad att lämna detta. Då visar det sig dock att det redovisningsmässiga utfallet av transaktionen är avhängigt av en fråga rörande vilken redovisningspraxis är oklar.

Rimligtvis måste revisorn också beakta de självgranskningshotande konsekvenserna på bolagets redovisning. Vad som här sagts blir av stor

[192] Jfr här FAR – God yrkessed vid befattning med en klients skatter och avgifter, p. IV.1 a) – b)
[193] Se t.ex. SOU 1995:43, s. 11.

betydelse vid transaktionsrådgivning. Även om den rådgivning som revisorn lämnat är av sådan karaktär att den inte är väsentlig i förhållande till skattereglerna kommer kraven på oberoende i förhållandet till klientens redovisning och bokföring att sätta ramarna för rådgivningen. Eftersom dylik rådgivning får direkt effekt på redovisningen torde utrymmet för åtgärden vara begränsat. Det noterbara är alltså att det är redovisningsreglerna som kommer att sätta spärrarna och inte kravet på oberoende i skattedelen.

Ett av de vanligaste områdena inom vilket revisorn tillhandahåller rådgivning till revisionsklient utgörs av biträde med *upprättande av självdeklaration*. Som framgår av det återgivna uttalandet från FAR:s etikkommitté utgör sådan rådgivning en naturlig del av revisorns insatser.[194] Frågan är hur dessa insatser förhåller sig till självgranskningsbestämmelsen. Det är revisionsklienten som har en skyldighet att tillse att självdeklaration upprättas och lämnas in. Dessutom har revisorn ålagts en explicit plikt att kontrollera att klienten efterlever dessa skyldigheter.[195] Detta torde tala för att revisorn, för det fall han biträder klienten med sådana insatser, får ett bestämmande inflytande över verksamheten och därmed kommer att fullgöra en funktion som kan komma under hans efterkommande granskning. Hur kommer det sig då att man, såvitt jag kan bedöma, alltjämt tillåter att revisorn tar del i upprättandet av klientens självdeklaration? En given förklaring är naturligtvis att det praktiskt sett är den effektivaste metoden att tillse att dessa skyldigheter blir fullgjorda.

Jag är för egen del beredd att acceptera denna tillåtande syn. Revisorns insatser vid upprättandet av självdeklaration baseras på ett av honom redan granskat material.[196] Detta innebär att kvalitetssäkringen redan skall ha skett. Den insats han gör kommer således inte att i sin tur utgöra underlag för en efterkommande granskning. Tekniskt sett föreligger alltså en åtgärd som inte kommer att omfattas av en efterkommande revisionell insats. Skulle det visa sig finnas materiella brister i deklarationen torde de vara hänförliga till den underliggande hanteringen av skatter och avgifter hos klienten. Detta kan komma innebära att det i det enskilda fallet kan uppkomma ett hot mot oberoendet nästkommande räkenskapsår som då får prövas inom analysmodellen.

Ovanstående har rört rådgivning kopplad till revisorns lagstadgade revisionsuppdrag. Frågan är avslutningsvis hur man skall förhålla sig till

[194] Se FAR – Biträdes ansvar vid upprättande av självdeklaration, p. 1.

[195] 10 kap. 31 och 33 a §§ ABL.

[196] Detta gäller vare sig det rör sig om ett lagstadgat uppdrag eller ej, se FAR – Biträdes ansvar vid upprättande av självdeklaration, p. 1

motsvarande förhållanden inom ett annat revisionsverksamhetsuppdrag än lagstadgad revision. Som redovisats skall vid denna bedömning hänsyn tas till utformningen av det enskilda uppdraget inom de ramar som sätts av god revisorssed och den allmänna definitionen av vad som skall anses utgöra revisionsverksamhet. Kraven på oberoende måste således bedömas utifrån den del av uppdraget som är att karaktärisera som revisionsverksamhet. Med hänsyn till att kraven på revisorn skall anses omfatta all sådan verksamhet som utgör revisionsverksamhet bör reglerna tillämpas på samma sätt som vid lagstadgad revision, med utgångspunkt tagen i den skyddsvärda verksamheten.

7.6.6.4 Presumtionsgenombrott på grund av motåtgärder

På samma sätt som i fråga om revisorns rådgivningsinsatser rörande revisionsklients bokföring och redovisning kan ett föreliggande hot mot oberoendet balanseras genom motåtgärder. Dessa består i huvudsak av en vidtagen kompletterande granskning. Kravet är att denna andra granskning skall balansera det uppkomna hotet till en sådan nivå att hotet inte längre är väsentligt i ett oberoendeperspektiv. Den kompletterande granskningen kan ske internt eller externt. Kraven på denna "second opinion" har behandlats ingående ovan. Vad som sades där torde vara tillämpligt även på revisorns insatser på skatteområdet. Beaktas skall dock särskilt de i detta avsnitt behandlade särdragen i fråga om skatterådgivning.

7.7 Avslutande anmärkningar

Syftet med studien har varit att uppställa vissa tolkningsramar för självgranskningsbestämmelsen i 21 § 1 st 1 p. b) RevL samt belysa dessa genom tillämpade typfall. Jag har därför närmare undersökt självgranskningsbestämmelsens konstruktion samt belyst dess tillämpning i fall av revisorns rådgivningsinsatser rörande revisionsklients bokföring och redovisning respektive skatter.

Att självgranskningshotet är ett av de hot mot oberoendet som varit föremål för mest diskussion framgår av studien av såväl svenska som internationella källor. Förklaringen till detta är att revisorns rådgivning till revisionsklient utgör ett av de allvarligaste hoten mot oberoendet genom det nära band som tillskapas mellan revisorn och revisionsklienten. Självgranskningsbestämmelsen grundas därför på övervägandet att revisorn inte skall tillåtas att få ett bestämmande inflytande i revisionsklienten på områden som omfattas av den granskning som revisorn är skyldig att genomföra.

Självgranskningsbestämmelsens tillämpningsområde framstår som begränsat på tre sätt. För det första omfattas bara andra revisorns insatser än revisionsverksamhet. För det andra skall bestämmelsen omfatta endast sådan annan verksamhet som till någon del omfattas av revisionsuppdraget. För det tredje begränsas tillämpningsområdet genom bestämmelserna om presumtionsgenombrott.

Av särskilt intresse är det faktum att den svenska självgranskningsbestämmelsen, såsom den kommer till uttryck inom ramen för analysmodellen, synbart avviker från analysmodellen genom att det i presumtionsledet [21 § 1 st 1 p. b) RevL], verkar finnas en öppning för att beakta rådgivningens betydelse på den efterkommande granskningen. Det framstår således som om bestämmelsen tillåter en prövning av den beroendeskapande effekten. Trots denna konstruktion har jag dragit slutsatsen att självgranskningsbestämmelsen inte tillåter avsteg från presumtionen om oberoendehot redan genom presumtionsbestämmelsens utformning. Så snart revisorn lämnat rådgivning inom ett område som omfattas av hans granskningsskyldigheter så blir presumtionsregeln tillämplig.

Detta sammantaget med att utrymmet för vidtagande av motåtgärder framstår som relativt begränsat innebär att den svenska regleringen av självgranskningshotet framstår som tämligen sträng. Kanske kan det anses som rimligt de lege lata. Revisorslagstiftningens utformning bygger ju på en presumtion om att oberoendehot skall elimineras genom att revisorn skiljer sig från den oberoendehotande omständigheten. Endast under speciella omständigheter kan han behålla uppdraget. Avgörande för när dessa situationer föreligger torde enligt mitt förmenade vara att kvaliteten i revisionen inte hotas genom insatsen. Eftersom revisorn genom att ha lämnat råd till klienten vidtagit åtgärder som presumtionsvis är kvalitetshotande måste det ställas höga krav på de motåtgärder som skall säkra nyttan av de tillkommande oberoendehotande omständigheterna.

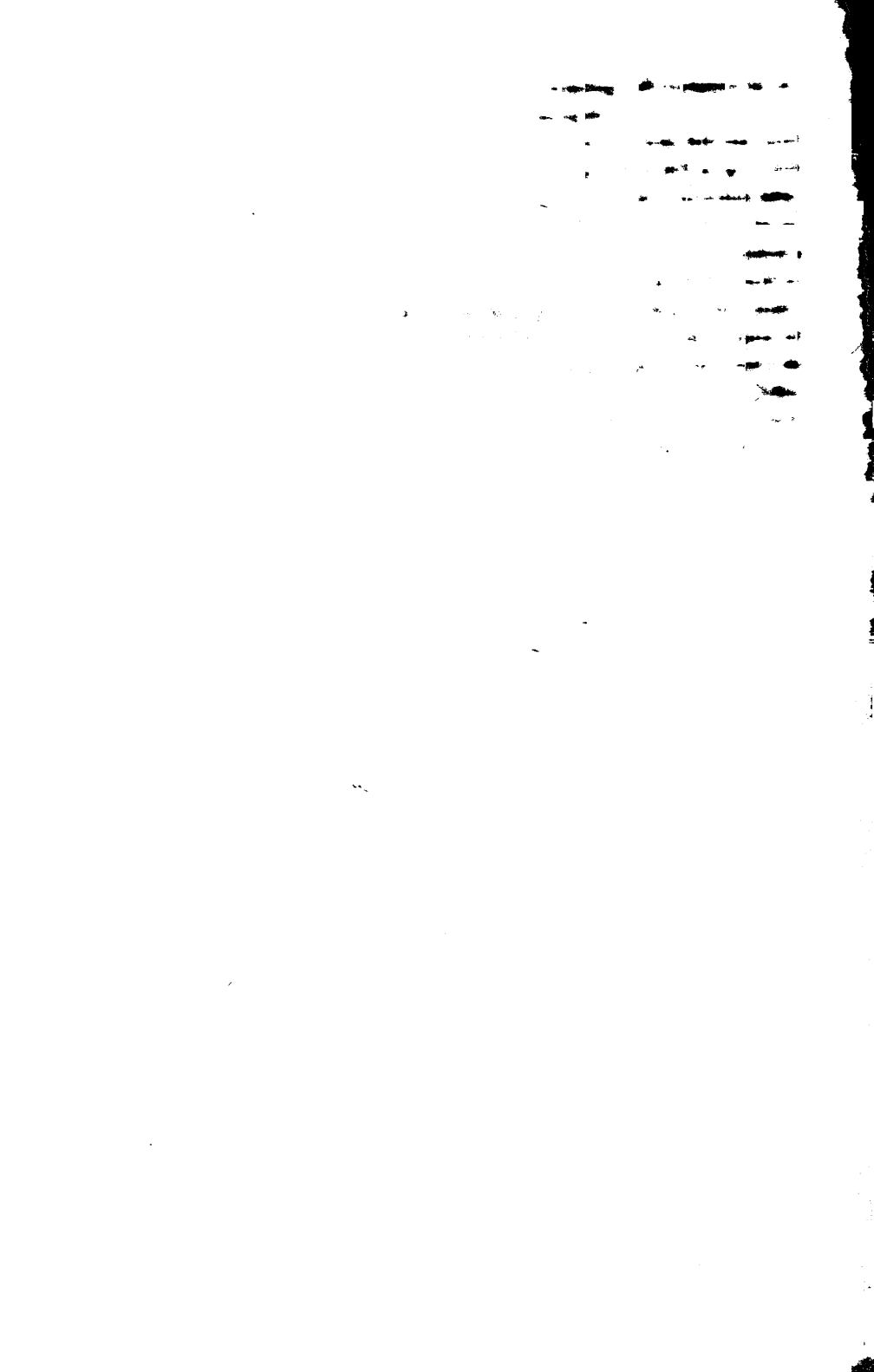
Mot detta skall ställas det faktum att syftet med revisionen är att säkra tilltron till revisionsklientens verksamhet. Sannolikheten för förekomsten av icke uppsåtligt tillkomna kvalitetsbrister är som störst i bolag som saknar egen kompetens att efterleva de legala kraven på bolagsdriften. Företagsledningen i små bolag har många gånger inte den företagsekonomiska och juridiska kompetens som behövs för att kunna leda företaget på ett korrekt sätt.[197] Den behöver alltså köpa in kunskap utifrån. Eftersom dessa bolag är små är de ofta konkurrenskänsliga. Därför uppkom-

[197] Jfr Kedner, SIND 3:1974, s. 19 ff., 127 f. och 137 och prop. 2000/01:146, s. 53.

mer ofta konflikt mellan kraven på externredovisning och behovet av att skydda känslig information hos det enskilda bolaget.

Behovet av att revisorn lämnar råd till revisionsklient kan belysas med skillnaderna mellan synen på tillåten rådgivning på bokförings- och redovisningsområdet respektive på skatteområdet. Medan klientens bristande kompetens får anses utgöra ett hinder mot revisorns rådgivning på bokförings- och redovisningsområdet så framstår det som om samma begränsningar inte gäller skatterådgivning. I de delar dessa två former av rådgivning sammanfaller, genom den effekt på revisionsklientens redovisning som skatterådgivningen kan få, påverkas inte bedömningen av skillnaderna de två rådgivningsområdena emellan. I dessa fall skall de strängare regler som gäller för redovisningsrådgivningen tillämpas. Men i fråga om annan rådgivning av betydelse för klienten, såsom biträde med upprättande av självdeklaration, verkar i stället utgångspunkten vara den att det är naturligt att revisorn biträder en klient som saknar den kompetens som behövs för att upprätta en deklaration.

DEL IV



8 Utvärdering

8.1 Inledning

Syftet med denna avhandling har varit att undersöka den svenska regleringen av revisorers oberoende. Detta övergripande syfte har i sin tur brutits ned i tre konkreta frågor. Den första frågan har varit vilken oberoendereglernas funktion är. I undersökningen har den utgångspunkten antagits, att oberoendekraven är en del av det system som skall borga för en kvalitativ revision, vilket i sin tur skall säkerställa revisionens syfte att säkra tilltron till de granskade verksamheterna.

Den andra frågan har varit vilka typfall av oberoendehot som kan identifieras och vad som karaktäriserar dessa. Inom ramen för undersökningen i denna del har jag, med utgångspunkt i slutsatserna rörande oberoendekravets funktion och de typfall av oberoendehot som kan identifieras, uppställt en förklaringsmodell för regleringen av revisorers oberoende.

Den tredje frågan som behandlats är hur den svenska regleringen av revisorers oberoende är utformad. Ändamålet med undersökningen har varit dels att fastställa vissa grundläggande utgångspunkter för tolkningen av den svenska regleringen, dels att tillämpa regleringen på det s.k. självgranskningshotet såsom det kommer till uttryck i 21 § 1 st 1 p. b) RevL.

Jag skall i detta avslutande kapitel sammanfatta och kommentera delar av den genomförda undersökningen. Med hänsyn till att slutsatser dragits löpande under undersökningens gång, är utvärderingen koncentrerad till vissa principiellt intressanta slutsatser som sammanhänger med de tre redovisade frågeställningarna. Kapitlet är disponerat på så sätt att jag under respektive frågeställning kommer att sammanfatta relevanta dragna slutsatser samt närmare kommentera dem. Avslutningsvis kommer jag att ge min syn på oberoendereglernas framtida utveckling.

8.2 Den svenska oberoenderegleringens funktion

8.2.1 Med utgångspunkt i revisionens funktion

Jag har i min undersökning av oberoendekravets funktion tagit utgångspunkt i revisionens syfte att säkra tilltron till de verksamheter som är föremål för granskning. Grundantagandet är att kravet på att revisorn skall vara oberoende vid utförandet av revisionsverksamhet har som ändamål att säkra revisionens funktion. Här uppkommer två frågor; vilken av den samlade verksamhet som kvalificerade revisorer bedriver som är sådan att den skall betraktas som revision samt vilken revisionens funktion är.

Min syn på revisionsbegreppets innehåll är att med revision menas att en revisor genomför en granskning av ett granskningsföremåls ekonomiska rapporter eller dess funktionärers aktiviteter. Granskningen skall i sin tur resultera i ett yttrande av vilket det skall framgå om det material som varit föremål för granskningen rätt återspeglar de händelser som ligger till grund för materialet och om detta har upprättats i enlighet med vissa givna regler. Yttrandet skall vidare (i ett svenskt perspektiv) omfatta frågan om de personer som varit föremål för granskning har skött sina uppdrag i enlighet med de åtaganden som följer med dessa. Vidare krävs att rapporteringen över den utförda granskningen är riktad till någon annan än den som är föremål för denna. Revisionsbegreppet förutsätter således att det föreligger en (legal eller avtalsmässig) rapporteringsskyldighet. Revisionen skall tillgodose det *övervakningsbehov* som är knutet till att många bolag leds av personer som inte har tagit den fullständiga ekonomiska risken för verksamhetens bedrivande.

Kraven på en oberoende revision av ett bolags räkenskaper och förvaltning är således inget självändamål. Revisionens funktion är i stället knuten till skyddet för de olika intressen som är förenande med de subjekt som är skyldiga att lämna viss information och att låta denna vara föremål för revisors granskning. Vilka intressen som skall anses vara skyddsvärda utpekas inte i revisorsregleringen utan identifieras i stället genom de regelverk i vilka krav på revision uppställs. Revisionens funktion kan således inte utläsas ur de regler som finns på revisorsnivå utan måste härledas ur syftena med kraven på informationsgivning och granskning i de associationer som revisorn granskar (ABL och revisionslagen). I praktiken kommer revisionens och därmed oberoenderegleringens funktion primärt att sättas av de överväganden som gjorts på *associationsrättslig nivå*. Detta innebär i sin tur att vad som får anses vara skyddsvärt, och som i teoretiskt perspektiv sätter ramarna för oberoenderegleringens funktion, är tilltron till de enskilda associationerna som är föremål för revision och till de associationsformer för vilka revisionsplikt uppställts.

8.2.2 Med utgångspunkt i intressentkretsen

Genom att revisionens och därmed också oberoendereglernas funktion härled ur de associationsrättsliga reglerna kan funktionen också studeras utifrån de intressenter som skall skyddas genom revisionen. Den svenska aktiebolagsrättsliga regleringen bygger på synen att revisionen skall skydda en bred intressentkrets. Som ett aktiebolags intressenter utpekas bl.a. bolagets ägare, borgenärer och anställda samt det allmänna. Revisorn är skyldig att tillvarata samtliga dessa intressen i sitt revisionsarbete. Detta innebär bl.a. att revisorn skall kontrollera att klientbolagets ledning inte åsidosätter intressena.[1] Central för oberoendereglernas funktion blir därmed relationen mellan revisorn och klientbolaget samt dess ledning. Revisorn måste, för att kunna fullgöra sitt uppdrag med bibehållet förtroende, stå fri från sådana band till revisionsklienten som kan få intressentkretsen att ifrågasätta hans oberoende. På associationsrättslig nivå manifesteras detta genom jävsreglerna i 10 kap. 16 § ABL som skall förhindra att revisorn får allt för nära band med, eller hamnar i beroendeställning till, klientbolaget.

Men det finns en andra sida av kravet på oberoende revision. Den rör revisorns förhållande till de olika intressentgrupperna. Utgångspunkten är att revisorn i sitt revisionsarbete inte skall premiera enskilda intressenter på bekostnad av andra. Sett i förhållande till revisorns uppdrag – att genomföra en redovisnings- och förvaltningsrevision (10 kap. 3 § ABL) – kommer detta krav att få betydelse främst för revisorns kontroll av om revisionsklientens bolagsledning efterkommit sina skyldigheter enligt ABL. Att problemet inte uppkommer i fråga om redovisningsrevisionen beror på att reglerna rörande innehållet i, och utformningen av, den finansiella informationen (och därmed kraven på revision av denna) får anses tillgodose intressentkollektivets gemensamma intresse. Här är den väsentliga konflikten i stället den mellan bolaget och det samlade intressentkollektivet. Annorlunda förhåller det sig med revisorns granskning av frågan om bolagets funktionärer har åsidosatt bl.a. sina skyldigheter enligt ABL.[2] De skyldigheter som åvilar ett aktiebolag och dess funktionärer utgår från olika skyddsintressen. Dessa kan komma att konkurrera med varandra. Som exempel kan nämnas ägarnas rätt att få utdelning på insatt kapital respektive borgenärernas intresse av att bolaget har en sådan ekonomisk ställning att de kan få betalt för sina fordringar. Här kan alltså uppkomma en situation där ägarna och borgenärerna kan komma att ha motstående intressen.

Jag har i min studie, i ett oberoendeperspektiv, undersökt betydelsen

[1] Se 10 kap. 30 § ABL.
[2] Se 10 kap. 3 § jfrt med 30 § 2 st ABL.

av de olika intressenternas relation till det subjekt som är föremål för granskningen. Härvid har jag konstaterat att av vikt för bedömningen av intressentkretsen är den *närhet* som enskilda intressenter har till det granskade bolaget. Närheten bestäms av möjligheten för intressenten i fråga att påverka valet av bolagets revisor, att lämna direktiv rörande revisionens genomförande samt att kunna utkräva ansvar av revisorerna. Genom att vissa intressenter kan påverka revisorns inkomster (genom att välja honom som revisor respektive att skilja honom från uppdraget) och att revisorn har ett ekonomiskt ansvar endast mot vissa intressenter (i form av skadeståndsskyldighet enligt 15 kap. ABL) kan befaras att revisorn kommer att vara benägen att premiera dessa intressen. Följande praktiska exempel kan belysa detta. En revisor står inför ett problem vid bedömningen av om en transaktion står i strid med låneförbudsreglerna i 12 kap. 7 § ABL då bolaget genomfört en transaktion som kan vara att betrakta som ett lån till en majoritetsaktieägare. Revisorn måste ta ställning till om han skall anmärka på detta i revisionsberättelsen.[3] Här föreligger två faktorer som kan komma att påverka revisorns ställningstagande. Genom att i revisionsberättelsen anmärka på transaktionen kan revisorn riskera att inte få sitt uppdrag förlängt. Den andra faktorn är att borgenärerna enligt NJA 1979 s. 157 saknar möjlighet att utkräva ansvar för indirekt skada av revisorn så länge bolaget inte är insolvent. Dessa faktorer sammantaget skulle kunna befaras innebära att revisorn väljer att underlåta att anmärka på transaktionen. Av denna anledning är det ett tillkommande krav på revisorn att han inte får ha en sådan relation till en enskild intressent, som kan påverka revisorns ekonomiska situation, att han kan befaras premiera detta intresse. Eftersom skadeståndssanktionen inte är tillräcklig för att säkra neutraliteten krävs andra sanktioner.[4]

Frågan är nu om den på associationsrättslig grund konstruerade synen på revisionens funktion fungerar som en förklaringsmodell för revisorers oberoende. Problemet består i att utvecklingen av kraven på revision i allt större omfattning verkar gå mot att revisionen skall fylla även andra syften än de rent associationsrättsliga. Revisionens syften framstår i dag som allt mer disparata. Revisionen skall inte bara säkra tilltron till de granskade verksamheterna, utan den skall också värna så olika intressen som uppbördssystemet för skatter och offentligrättsliga avgifter, värdepappersmarknaden samt ett allmänt samhälleligt intresse av ett fungerande näringsliv. Syftenas förändring manifesteras i vart fall synbart i den roll som revisorn fått som garant för tilltron till de svenska bolagen av all-

[3] Att det finns en skyldighet att i revisionsberättelsen anmärka på förbjudna lån följer bl.a. av RN:s avgörande D 34/03.

[4] Se avsnitt 8.3.1 nedan.

mänt intresse i allmänhet och värdepappersmarkanden i synnerhet. Här kan som exempel nämnas det av Förtroendekommissionen avgivna slutbetänkandet Näringslivet och förtroendet. Ett av syftena med kommitténs arbete har varit att lämna förslag på åtgärder som kan säkra tilltron till det svenska näringslivet. I betänkandet betonas särskilt den oberoende revisionens betydelse.[5] En nyckelfråga blir hur de tillkommande skyddsintressena i form av skyddet för det svenska näringslivet och värdepappersmarknaden påverkat och framför allt kommer att påverka synen på oberoendereglerna. Detta gäller såväl reglernas utveckling som tillämpningen av dessa.

Det faktum att dessa, i förhållande till associationsrätten, tillkommande skyddsintressen blivit allt mer accentuerade innebär att frågan uppkommer om det inte finns skäl att undersöka revisionens funktion utifrån ett vidare perspektiv än den diskuterade intressentmodellen. Dessa tillkommande skyddsbehov kan möjligen ses som en påbyggnad av de i associationsrätten identifierade intressena. Genom denna påbyggnad har också en kollektivisering skett av intressena i den mening att det föreligger ett behov att värna även de, i förhållande till den enskilda revisionsklienten, mer avlägsna intressena som revisionsplikten skall skydda.

Jag menar för egen del att även om de tillkommande skyddssyftena ökar i betydelse så förändrar detta inte den grundläggande synen på att vår oberoendereglering grundas på den svenska intressentmodellen. Ett rimligt antagande är att metoden att säkra det samhälleliga intresset av ett fungerande näringsliv och skyddet för värdepappersmarknaden är att kvalificera redan existerande krav på granskning av finansiell information i publika bolag samt bolag av samhällelig betydelse (såsom banker och försäkringsbolag). Den breda gruppen av identifierade intressenter har i ett svenskt perspektiv enligt mitt förmenande inte förändrats. Intressentkollektivet består alltjämt av det kollektiv aktörer som verkar gentemot de bolag som är föremål för revisionen, samt sådana övriga intressenter som endast har ett mer avlägset intresse av revisionen. Vad som i stället har förändrats är att det skett en rättspolitisk förskjutning mot en prioritering av indirekta intressen i sådana bolag vars aktier är föremål för en mer spridd handel eller på annat sätt är av större allmän betydelse. Vad som därmed kommer att betonas är den funktion som tillsynssystemet har som garant för revisorernas yrkesetiska agerande. Dessutom kommer den förändrade synen på revisorns samhälleliga funktion sannolikt att påverka regleringsmetoderna och tillämpningen av oberoendereglerna. Det finns därför, som jag återkommer till nedan i avsnitt 8.5, skäl att i delar skärpa RevL:s oberoendekrav.

[5] SOU 2004:47, s. 31 och 254 ff.

8.3 En förklaringsmodell för oberoenderegleringen samt typfall av oberoendehot

8.3.1 Ekonomiska incitament som förklaringsmodell för oberoenderegleringen

Utgångspunkten för bestämmandet av vilka omständigheter som utgör ett hot mot revisorns oberoende är det faktum att revisorn bedriver sin verksamhet i vinstsyfte. Han kan därmed också presumeras ha ett intresse av att maximera avkastningen i sin verksamhet. Hoten mot revisorns oberoende uppkommer primärt genom de eventuella *ekonomiska incitament* som han kan tänkas ha att avvika från reglerna som styr hans uppdrag. Grundproblemet i ett oberoendeperspektiv är därmed att revisorn, pga. vinstintresset i näringsverksamheten, har ekonomiska incitament att agera på ett sätt som optimerar det ekonomiska utfallet av verksamheten. För att kunna uppnå revisionens syften, dvs. att öka tilltron till de verksamheter som är föremål för granskning, måste oberoenderegleringen därför tillskapa ett ekonomiskt motiv för revisorn att agera med beaktande av sitt ansvar gentemot intressentkollektivet. Jag hävdar därför att oberoenderegleringen bör vara konstruerad på ett sådant sätt att betydelsen av de ekonomiska incitamenten som revisorn kan befaras ha att avvika från kraven minskas. Detta skall ske genom att oberoenderegleringen tillskapar incitament som är starkare än de som kan förmå revisorn att avvika från sitt oberoende. Ett sådant incitament kan tillskapas utifrån antagandet att revisorn presumeras vilja säkra sina inkomster inte bara på kort sikt utan även på längre sikt. Regleringen skall därför fungera på ett sådant sätt att den ekonomiska nyttan av att avvika från de yrkesetiska kraven är mindre än kostnaderna för detta i ett längre perspektiv.

Baserat på det här sagda, samt det faktum att revisorn har ett incitament att vara särskild noggrann vid utförandet av sådana uppgifter som kan komma att föranleda sanktioner, har i undersökningen den slutsatsen dragits att det bör finnas någon form av sanktioner som direkt eller indirekt slår mot revisorns ekonomi för det fall han inte iakttar kraven på oberoende. Genom att skapa sanktioner som träffar revisorns möjligheter att säkra framtida inkomster, åstadkoms ett styrmedel som skall verka för att revisorn agerar lojalt mot angivna intressen. De ekonomiska styrmedlen kan tillskapas genom sanktioner direkt tillgängliga för intressenterna. Så har också skett genom den associationsrättsliga rätten till skadestånd för de juridiskt relevanta intressena. Av 15 kap. ABL följer nämligen att revisorn kan bli skadeståndsskyldig bl.a. om han skadar en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av ABL, ÅRL eller bolagsordningen.

Denna individualiserade sanktionsmekanism är dock av flera skäl inte tillfyllest. Ett skäl är att revisorns granskningsarbete, och därmed den eftersökta sanktionsmekanismen, skall tillvarata samtliga intressenters rätt. Ett problem med skadeståndet som styrmedel uppkommer därför redan pga. att inte alla intressenter har tillgång till individualiserade sanktionsmekanismer. Ett andra skäl till skadeståndssanktionens bristfälliga funktion som styrmedel är att det i praktiken torde vara svårt att konstruera en situation i vilken revisorn skulle kunna bli skadeståndsskyldig enbart pga. överträdelse av jävsreglerna. Snarare är det så att ett sådant ansvar grundas på någon form av överträdelse av god revisionssed som förstärks av underlåtelsen att bibehålla oberoendet.

Med hänsyn till det faktum att intressenterna endast i begränsad omfattning har tillgång till en individualiserad sanktionsmekanism, bör det finnas ett sanktionssystem utanför de enskilda intressenternas och revisorernas kontroll. Härmed uppkommer ett behov av en kollektiviserad överordnad tillsyn, vilken bör kopplas till en sanktionsmekanism som utgör ett direkt eller indirekt styrmedel för revisorns agerande. Ett sådant styrmedel kan tillskapas genom ett sanktionssystem inom ramen för den tillsyn som branschen står under. Härigenom kommer tillsynsverksamheten över revisionsbranschen att få en avgörande betydelse för säkrandet av revisorers oberoende.

I Sverige är det tänkt att det eftersökta styrmedlet i form av en kollektiviserad sanktionsmekanism skall tillgodoses inom ramen för RevL. Av 32 § RevL följer att en revisor som bl.a. uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller åsidosätter sina skyldigheter skall drabbas av någon av sanktionerna upphävande av godkännande eller auktorisation, varning eller erinran. En revisor som tilldelas varning får, om det finns särskilda skäl, även åläggas att betala en straffavgift till staten med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor. Genom de kostnader som läggs på revisorn (i form av uteblivna intäkter) tillskapas den eftersökta ekonomiska långsiktiga styrmekanismen. Detta gäller främst i upphävandefallet, med även den publicitet som inte sällan är förenad med en sanktion kan påverka revisorns möjligheter att säkra inkomster över tiden.

En förutsättning för att revisorsregleringen skall fungera som ekonomiskt styrmedel är att regleringen är effektiv genom att oberoendehotande beteenden upptäcks och sanktioneras. Denna funktion skall i Sverige fyllas av RN. Nämnden kan inom sitt verksamhetsområde pröva oberoendefrågor i ärenden avhängiggjorda genom ansökningar om godkännande och auktorisation samt förhandsbesked, anmälningar från skattemyndigheter, PRV, polis- och åklagarväsendet och enskilda, samt genom RN:s egeninitierade ärenden (bl.a. härrörande från nämndens

systematiska och uppsökande tillsyn). Jag menar sammantaget att RevL lämnar ett adekvat utrymme för uppställande av nödvändiga styrmedel och att RN, genom sin verksamhet, använt detta styrmedel på ett sätt som står i god överensstämmelse med den teoretiska synen på tillsynsverksamhetens funktion.

8.3.2 Typfall av oberoendehot

En grundläggande förutsättning för att sanktionssystemet skall vara effektivt är att det står klart vilka fall av oberoendehot som kan förekomma och som skall hanteras inom ramen för systemet. I undersökningen har jag antagit den grundläggande ståndpunkten att oberoendet inte är en absolut storhet. Regleringen skall i stället verka för att balansera förekommande hot till en sådan nivå att de saknar relevans i oberoendeperspektiv. Med andra ord skall regleringen tillskapa incitament som avhåller revisorn från att vidta åtgärder som identifieras som väsentliga i ett oberoendeperspektiv. Frågan är då vilka de situationer är som, typiskt sett, innebär ett hot mot oberoendet.

Hoten mot oberoendet kan uppkomma på två nivåer; i enskilda granskningsuppdrag respektive på generell nivå utan någon koppling till ett särskilt granskningsuppdrag. De former av hot mot oberoendet som relaterar till enskilda uppdrag uppkommer genom risken för konflikt mellan intressen som kan utsätta revisorn för otillbörlig ekonomisk påverkan och revisorns ansvar mot det samlade intressentkollektivet i det enskilda fallet. Av centralt intresse blir härmed förhållandet mellan revisorn och revisionsklienten. Förklaringarna till detta är två. För det första tillskapar revisorns relation till revisionsklienten och dess funktionärer en *ekonomisk närhet*. Det är revisionsklienten som betalar revisorns arvode, och det är mot denne som revisorn har ett fullständigt sysslomannaansvar.[6] Härigenom kan en situation uppkomma som i sin tur riskerar att försätta revisorn i en allt för stor beroendeställning i förhållande till revisionsklienten. Närheten mellan revisorn och revisionsklienten accentueras särskilt i de fall revisorn även har andra gemensamma intressen med denne. Av särskild betydelse blir därför de situationer i vilka revisorn lämnat fristående rådgivning till revisionsklient. Genom denna har revisorn och klienten ett gemensamt intresse av utfallet av rådgivningen och hur detta presenteras för intressenterna.

Den andra förklaringen till varför revisorns relation till en revisionsklient är av stor betydelse utgörs av det faktum att det samlade kollektivet,

[6] Se 15 kap. 1 § 1 led och 2 § ABL.

i vars intresse revisionen sker, inte har någon inblick i effekterna av de olika band som revisorn har till klienten och dess ledning. Av betydelse är således *bristande transparens* i den oberoendehotande relationen. Faran av att revisorn har ett allt för nära band till revisionsklienten skulle i ett teoretiskt perspektiv kunna mildras av att intressenterna kunde genomlysa situationen och själva bedöma relationens effekt på revisorns oberoende. Möjligheterna för intressenterna att få insyn i eventuella relationer mellan revisorn och revisionsklienten är dock begränsade. Utöver den skyldighet som revisionsklienten har att i sin årsredovisning lämna upplysningar om given ersättning till de valda revisorerna med angivande av hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsuppdraget,[7] saknas det en rätt för intressenterna att få insyn i relationen mellan revisorn och klienten. Tvärtom har lagstiftaren ställt sig avvisande till en utvidgad informationsplikt.[8] Härigenom kommer kraven på oberoende i relationen mellan revisorn och revisionsklienten att accentueras. Som jag återkommer till nedan är den svenska regleringen, i likhet med övriga undersökta regelverk, i hög grad inriktad på att hantera de hot mot oberoendet som uppkommer pga. revisorns allt för nära relation till revisionsklient. Detta är tänkt att ske dels genom de associationsrättsliga jävsreglerna, dels genom tillämpningen av analysmodellen.[9]

Individualiserade hot mot oberoendet kan också uppkomma utanför det direkta förhållandet mellan revisorn och revisionsklienten. Bakgrunden till dessa hot är att revisorn har en skyldighet att förhålla sig *neutral* till de intressen som är knutna till varje granskningsuppdrag. Samtidigt är det endast vissa intressenter som har möjlighet att påverka revisorns arbete genom olika ekonomiska påtryckningsmedel. Härigenom uppkommer en risk för att revisorn särskilt kommer att värna de intressen som kan komma att utsätta honom för ekonomiskt tryck. Ett individuellt hot mot oberoendet kan därmed uppkomma om revisorns uppträdande kan komma att ge upphov till misstanke om att hans agerande hotar neutralitetskravet i förhållande till revisionens intressenter. Detta innebär att oberoendet kan komma att framstå som hotat om revisorn själv är intressent eller om han har en så nära relation till en enskild intressent att det finns skäl att ifrågasätta revisorns förmåga att upprätthålla neutralitetskravet. En sådan situation kan uppkomma om en revisor har ekonomiska intressen gemensamma med en intressent, t.ex. genom att han fun-

[7] 5 kap. 21 § ÅRL.
[8] Se prop. 2000/01:146, s. 68 f.
[9] Se 10 kap. 16 § ABL och 21 § RevL.

gerar som konsult åt ett bolag i vilket revisionsklientens ägare har betydande intressen eller som ombud åt revisionsklientens ägare.[10]

Den andra huvudtypen av oberoendehot utgörs av vad jag kallar för generella hot. Signifikativt för dessa hot är att de inte har något samband med ett individuellt granskningsuppdrag. De generella hoten hotar i stället tilltron till revisorsprofessionen och revisorerna som kollektiv. Förklaringen till detta är att intressentkollektivet saknar förmåga att bedöma den enskilde revisorns vilja och förmåga att upprätthålla oberoendet. De generella hoten mot oberoendet uppkommer inte pga. den enskilde revisorns agerande utan pga. att vissa beteenden typiskt sett hotar tilltron till auktorisationssystemet. Tilltron till auktorisationssystemet hotas i de fall revisorn försätter sig i situationer i vilka hans förmåga att ägna sig åt kärnverksamheten typiskt sett kan komma att ifrågasättas. I princip innebär detta att det finns förhållanden som till sin natur är skadliga för tilltron till revisorernas arbete. Som typfall av sådana hot kan nämnas bedrivande av förtroenderubbande sidoverksamhet. En fråga som varit föremål för RN:s prövning är om revisorer skall få ägna sig åt konkursförvaltarverksamhet.[11]

Det är dock inte alla hot mot oberoendet som skall ses som så väsentliga att de skall presumeras utgöra ett så allvarligt hot att de måste omfattas av oberoenderegleringen. Det förhållandet att de två huvudtyperna av oberoendehotande omständigheter synbart ger upphov till delvis olika hotbilder, väcker frågan om det inte finns skäl att göra olika väsentlighetsbedömningar i de båda fallen. Jag menar att så delvis är fallet. De individuella hoten uppkommer genom särskilda omständigheter i det specifika uppdraget. Vad prövningen syftar till är att bedöma om det finns skäl att ifrågasätta den enskilde revisorns agerande i det aktuella uppdraget. Bedömningen kommer att påverkas bl.a. av behovet av att upprätthålla balans mellan kraven på oberoende revision och den ekonomiska och sociala nyttan av att revisorn ägnar sig åt annan verksamhet, som t.ex. tillhandahållandet av rådgivningstjänster åt revisionsklient i kvalitetshöjande syfte.

Annorlunda förhåller det sig med de generella hoten mot oberoendet. Dylika hot utgör ett hot mot tilltron till revisorskåren och auktorisationssystemet som sådant. Här torde den relevanta bedömningen behöva göras av hur revisorns näringsintresse i den egna verksamheten, samt hans privatliv, förhåller sig till det utpekade skyddsbehovet. Den eventuella konflikten mellan dessa intressen påkallar en annan sorts avvägning än de individuella oberoendehoten. Bedömningen bör enligt mitt förmenande

[10] Jfr RN:s avgörande D 29/97 och D 17/00.
[11] Se RN:s avgöranden F 8/00-01 och D 13/00-01.

göras utifrån förutsättningen att vad som skall anses som oberoendehotande är de näringsbetingade intressen som kvalificerade revisorer typiskt sett kan tänkas ha att avvika från sina yrkesmässiga åligganden. Detta innebär enligt mitt förmenande att den krets av verksamhetsområden som skall anses utgöra generella oberoendehot bör vara tämligen snäv. Rimligtvis måste kvalificerade revisorer (liksom andra konsulter) få ägna sig även åt annan verksamhet än kärnverksamheten så länge detta inte på ett väsentligt sätt hotar tilltron till den skyddsvärda verksamheten. Men inom dessa ramar finns det dock, enligt min åsikt, skäl att uppställa stränga krav på oberoende. Det senare innebär, anser jag, att det i dessa fall bör finnas ett begränsat utrymme för intresseavvägningar. Härigenom betonas vikten av att värna om allmänhetens förtroende för revisorsprofessionen.

8.4 Den svenska regleringen av revisorers oberoende

8.4.1 RevL:s regelkonstruktion

Med RevL:s systematik är oberoenderegleringen avsedd att tillgodose skyddet av revisorernas oberoende genom materiella regler, genom krav på dokumentation och kommunikation samt genom organisationella regler som ställer krav på hur revisionsverksamheter organiseras. Undersökningen har i huvudsak varit inriktad på de materiella reglerna.

De yrkesetiska reglerna rörande kvalificerade revisorers oberoende tar sin utgångspunkt i 20 § RevL. Där uttrycks det allmänna kravet att kvalificerade revisorer i revisionsverksamheten skall utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet, samt vara objektiva i sina ställningstaganden. I lagen ges anvisningar för i vilka fall revisorns oberoende i revisionsverksamheten kan hotas. Detta kan, i linje med de identifierade typfallen av oberoendehot, ske i två fall; i det enskilda uppdraget respektive genom generella oberoendehot. De centrala individuella oberoendehoten identifieras i 21 § RevL (den s.k. analysmodellen). I huvudsak är dessa inriktade på revisorns förhållande till revisionsklient. Men att döma av RN:s praxis under 1995 års RevL torde det finnas utrymme för att även beakta oberoendehotande omständigheter som härrör från revisorns relation till intressent.[12] Detta torde i sådant fall ske genom en prövning mot generalklausulen i 21 § 1 st 2 p. RevL.

[12] Se t.ex. D 17/00 där fråga var om revisorn fick fungera som ombud för revisionsklients ägare.

De generella oberoendehoten identifieras främst genom det i 25 § RevL uppställda förbudet mot att bedriva s.k. förtroenderubbande sidoverksamhet. Bestämmelsen innebär att en revisor överhuvudtaget inte får ägna sin åt sidoverksamhet om utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller om utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Värnet om revisorns generella oberoende kan också komma att tillvaratas genom tillämpningen av generalklausulen i 21 § 1 st RevL. RN verkar i sin praxis ha kommit att tillämpa generalklausulen på så sätt att man funnit vissa omständigheter som oberoendehotande i sig.[13]

Av betydelse för fastställandet av vilka omständigheter som utgör ett allvarligt hot mot oberoendet är inte bara RevL:s bestämmelser utan även de associationsrättsliga jävsbestämmelserna. Dessa är av civilrättslig natur och riktade till de associationer i vilka legala krav på revision uppställts. Eftersom de associationsrättsliga reglerna är riktade till den revisionspliktiga associationen har de endast indirekt betydelse för uttolkningen av de yrkesetiska oberoendekraven. En fråga är därför i vilken mån de associationsrättsliga jävsreglerna har betydelse för uttolkningen av de yrkesetiska kraven på oberoende. Jag har i undersökningen hävdat att det torde ligga inom en revisors centrala åtagande enligt god revisorssed att efterleva gällande jävsbestämmelser. Med hänsyn till att revisionens funktion härleds ur de associationsrättsliga reglerna, framstår sambandet mellan dem närmast som formellt. Har revisorn överträtt gällande jävsbestämmelser har han också gjort sig skyldig till en överträdelse av sina åligganden som revisor.

Samtidigt har det blivit allt mer tydligt att det har uppkommit ett behov av att skilja mellan den revisorsrättsliga regleringen och den underliggande associationsrättsliga. I detta ligger också ett behov av att separera kraven på *revisorns* oberoende från de krav på oberoende *revision* som uppställs i de associationsrättsliga reglerna. Sambandet mellan de associationsrättsliga jävsreglerna och de yrkesetiska kraven på oberoende är i och för sig naturligt eftersom det får anses vara en central del av revisorns skyldigheter att tillse att de associationsrättsliga kraven på revisorn som bolagsorgan följs. Samtidigt är denna koppling inte helt oproblematisk. Den har nämligen inte helt sällan fått som konsekvens att associationsrättsliga överväganden har fått implikationer på de yrkesetiska regler som styr revisorn liksom att lagstiftaren tenderar att ibland uppställa handlingsdirigerande krav på revisorn i de associationsrättsliga regleringarna.

[13] Se RN:s beslut D 52/00-01 (fråga om tillämpning av 14 § 1995 års RevL). Denna princip verkar ha upprätthållits genom avgörandet D 34/03 som rörde tillämpningen av 21 § RevL.

Som exempel på detta kan nämnas Justitiedepartementets promemoria Några frågor om revision rörande frågan om utvidgat bokföringsjäv.

Jag är personligen tveksam till en sådan *direkt* koppling. Man kan nämligen inte helt bortse från det faktum att dessa regelverk har olika målgrupper och syften. Medan det aktiebolagsrättsliga regelverket riktar sig till en disparat krets bolag med varierande verksamheter och kompetens hos bolagets funktionärer, så riktar sig revisorsregleringen till en yrkeskår som skall svara mot högt ställda yrkesetiska krav och som står under offentlig tillsyn. Med hänsyn till att lagstiftaren inte vill göra skillnad mellan olika bolagsformer så är det rimligt att ställa formella krav på associationen. Men det är därmed inte givet att det finns skäl att vara lika bunden vid en tillämpning av RevL:s oberoenderegler. Tillämpningen borde i stället präglas av hänsyn till konflikten mellan behovet av å ena sidan högt ställda krav på revisionens kvalitet och funktion och å andra sidan möjligheten för revisorerna att verka på ett ekonomiskt rimligt och effektivt sätt. Jag är för egen del beredd att se det som en del av revisorns grundläggande ansvar att tillse att han inte åtar sig uppdrag i vilka han är jävig enligt de associationsrättsliga reglerna. Vad jag däremot är tveksam till är att revisorns yrkesetiska ansvar även framdeles skall utvidgas genom föreskrifter i bl.a. ABL.

Formerna för hur den eftersökta separationen mellan de associationsrättsliga kraven på revision och de yrkesetiska kraven på revisorn skall uppnås kan naturligtvis diskuteras. En möjlig väg är, som föreslagits av FAR, att utmönstra jävsbestämmelserna ur ABL och i stället (enligt danskt snitt) införa en egen jävskatalog i RevL.[14] Enligt min uppfattning är detta inte en lämplig väg. Jävsreglerna är riktade till revisionsklienten och anger de förutsättningar som associationsrättsligt gäller för att en revisor skall kunna väljas. Vad jag förespråkar är att de nödvändiga preciseringarna som framöver kan komma att behöva göras i revisorsregleringen (t.ex. pga. anpassningen av den svenska rätten till kraven i ett nytt åttonde bolagsrättsligt direktiv) skall ske i RevL och inte i ABL.

Belysande för ovanstående är Justitiedepartementets promemoria Några frågor om revision. I promemorian föreslås att jävsbestämmelserna i ABL skall utvidgas på så sätt att en revisor bör anses jävig så snart någon av hans eller hennes kolleger i revisionsföretaget utför bokföringstjänster åt det reviderade företaget. Som skäl för detta anförs bl.a. att EG-rekommendationen innebär att revisionsföretag inte på något sätt får delta i upprättandet av bokföring åt revisionsklienter som är företag av allmänt intresse, dvs. inte heller genom åtgärder som är av teknisk eller mekanisk

[14] Se FAR – Remissvar SOU 2001:1, s. 4.

karaktär.[15] Här kommer således revisorsrättsliga överväganden att prägla den associationsrättsliga regleringen, varigenom ytterligare pålagor läggs på revisionsklienten utan hänsyn till effekterna för de olika kategorierna av revisionsklienter. Rimligtvis borde en eventuell anpassning av de yrkesetiska reglerna i stället ske i RevL.

Det här sagda tangerar frågan om reglernas materiella utformning. Det faktum att det föreligger ett behov av att tillskapa ett utrymme för att beakta de olika omständigheterna i skilda revisionsuppdrag, aktualiserar frågan om förhållandet mellan en reglering baserad på en förbudsmodell respektive en analysmodell. Frågan kommer att behandlas i avsnitt 8.5.1 nedan.

8.4.2 Den svenska analysmodellen samt dess självgranskningsbestämmelse

8.4.2.1 Om analysmodellen

Den svenska regleringen av revisorers individuella oberoende baseras på den s.k. analysmodellen i 21 § RevL. Analysmodellens syfte är att värna revisorns kärnverksamhet, dvs. revisionsverksamheten. Bestämmelsen har därför konstruerats på så sätt att de uppkomna hoten mot oberoendet, samt eventuella effekter av dessa, skall prövas gentemot de revisorns uppdrag som är att karaktärisera som revisionsverksamhet.

I analysmodellens första stycke beskrivs de omständigheter som utgör en presumtion för att ett så allvarligt hot mot oberoendet föreligger att revisorn måste avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten (analysmodellens presumtionsdel). Analysmodellens presumtionsdel består av två punkter. I första punkten räknas de omständigheter upp, som presumeras utgöra ett allvarligt hot mot oberoendet. Andra punkten innehåller en generalklausul. Förekomsten av sådana omständigheter som omfattas av bestämmelsens första stycke behöver dock inte innebära att revisorn ovillkorligen är förhindrad att genomföra uppdraget. I 21 § 2 st RevL lämnas ett utrymme för att ta hänsyn till oberoendehotets relevans i det enskilda uppdraget (de s.k. presumtionsbrytande omständigheterna).

Analysmodellen bygger på en konstruktion där tre olika typer av oberoendehot som omfattas av presumtionsbestämmelsen kan identifieras. Den första typen är sådana hot som inte är möjliga att balansera, den andra typen är sådan hot som är av så ringa betydelse att de inte behöver föranleda någon motåtgärd från revisorns sida och slutligen är den tredje

[15] Se promemorian, s. 57 f.

typen sådana hot mot oberoendet som kan balanseras genom vidtagande av motåtgärder.

En konsekvens av att analysmodellen anknyter till vissa faktiska omständigheter är att det föreligger ett behov av att ta ställning till vilka faktorer som i olika fall kan komma att innebära att presumtionen slår till, och i vilken mån det i det enskilda fallet finns utrymme för presumtionsgenombrott. En härmed sammanhängande fråga, som varit föremål för viss diskussion, är vilken betydelse som den praxis som utvecklats under 1995 års RevL och de handlingsdirigerande regler som tidigare kom till uttryck i RN:s numera upphävda föreskrift RNFS 1997:1 skall ha för uttolkningen av analysmodellen. Jag har i undersökningen fastslagit att analysmodellen bör ses som en del i en kontinuerlig utveckling av de yrkesetiska kraven på kvalificerade revisorer. Detta innebär att analysmodellens innehåll måste vidareutvecklas med utgångspunkt i innehållet i de oberoenderegler som gällde vid RevL:s ikraftträdande. Utgångspunkten för bestämmelsens tillämpning blir därför i tillämpliga delar den praxis som utvecklats under 1995 års RevL. Av presumtionsvis handlingsdirigerande betydelse blir också RN:s numera upphävda föreskrifter om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet (RNFS 1997:1).

Den genomförda studien av främmande rätt har visat på några av den svenska analysmodellens särdrag. Ett första sådant är att presumtionen är uppställd till revisorns nackdel. Föreligger en av de i lagrummet uppräknade omständigheterna måste revisorn per presumtion avsäga sig uppdraget. För att få behålla ett uppdrag måste revisorn visa att omständigheten i fråga inte hotar oberoendet i sådan mån att han måste avsäga sig detta. Ett andra särdrag är att presumtionen i 21 § 1 st RevL har knutits till förekomsten av vissa uppräknade omständigheter och inte till det inflytande eller den faktiska position som revisorn får genom den omständighet som är föremål för bedömning. Detta innebär att den svenska regleringen framstår som relativt sträng mot revisorn i ett internationellt perspektiv.

Den relativt stränga synen på revisorns oberoende vid tillämpningen av analysmodellen kan, enligt mitt förmenande, endast delvis förklaras med analysmodellens konstruktion. Kombinationen mellan de två styckena i 21 § RevL får som konsekvens att det finns ett utrymme att beakta effekterna av den oberoendehotande omständigheten i och med tillämpningen av bestämmelsens andra stycke. Sedd i sin helhet påminner således analysmodellen om det system som gäller enligt bl.a. EG:s oberoenderekommendation. Det finns enligt min åsikt två samverkande faktorer som gör att tillämpningen av analysmodellen ändå framstår som tämligen sträng. Den första är att analysmodellens presumtionsdel är inriktad på förekomsten av vissa omständigheter och inte på effekterna av dessa.

Härigenom kommer presumtionsregeln att ha ett bredare tillämpningsområde än vad som är fallet i såväl EG:s som FEE:s oberoenderekommendationer. Detta tillsammans med en relativt restriktiv syn på utrymmet för presumtionsgenombrott gör att effekterna av regeln blir strängare.

Den andra faktorn är att presumtionsreglerna som de tillämpas idag är avsedda att uppställa en gemensam standard för samtliga revisionsuppdrag. Genom att vid tillämpningen av analysmodellens presumtionsled upprätthålla synen på att samma regler skall gälla för samtliga typer av uppdrag i revisionsverksamheten, tillskapas en grundkonstruktion som är "platt". Med detta avser jag att utrymmet för att beakta de tydliga skillnaderna som finns mellan bolag av allmänt intresse och andra bolag, men även mellan levebrödsbolag och större bolag, minskar.

Jag vill för egen del förespråka ett förtydligande av 21 § 1 st som innebär att man redan vid tillämpningen av presumtionsregeln beaktar effekterna av de oberoendehotande omständigheterna. Härigenom kan man tillse att en avvägning görs mellan kraven på oberoende revision och den ekonomiska och sociala nyttan av att revisorn ägnar sig åt annan verksamhet, som t.ex. tillhandahållandet av rådgivningstjänster åt revisionsklient i kvalitetshöjande syfte. Effekten av detta skulle kunna bli att regleringen i högre grad öppnar upp för beaktande av de särskilda intressen som är förenade med de olika kategorier granskningsuppdrag som kvalificerade revisorer utför.

8.4.2.2 Analysmodellens självgranskningsbestämmelse

Med hänsyn till att det sannolikt allvarligaste individuella hotet mot revisorers oberoende utgörs av revisorns allt för nära band till revisionsklienten, har en stor del av undersökningen ägnats åt situationer där revisorn kan komma att behöva granska sina egna tidigare vidtagna åtgärder (det s.k. självgranskningshotet). Det speciella med detta hot är att revisorn får ett gemensamt intresse med klientbolaget av hur rådgivningen samt dess utfall presenteras för intressenterna.

Självgranskningshotet hanteras inom ramen för analysmodellen genom bestämmelsen i 21 § 1 st 1 p. b) RevL. Lagstiftaren har i samband med arbetet med den nya RevL identifierat två huvudtyper av hot mot oberoendet pga. självgranskning. Den ena kategorin utgörs av sådana hot som uppkommer genom att revisorn kontinuerligt genomför granskningsuppdrag i samma revisionsklient. Härvid kan revisorn komma att granska sina egna tidigare vidtagna granskningsåtgärder varvid han måste ta förnyad ställning till sina tidigare revisionella ställningstaganden (s.k. revisionell återgranskning). Denna typ av omständigheter utgör normalt inte ett sådant hot som skall omfattas av självgranskningsbestämmelsen.

Omständighetens inverkan på revisorns oberoende skall i stället prövas jämlikt generalklausulen. Den andra av lagstiftaren identifierade huvudtypen av självgranskningshot uppkommer i situationer då revisorn genomfört insatser utanför sitt lagstadgade granskningsuppdrag, vid s.k. fristående rådgivning. Det är denna typ av omständigheter som utgör det centrala hotet mot oberoendet enligt självgranskningsbestämmelsen. Jag har för egen del identifierat ett tredje möjligt självgranskningshot, nämligen det fallet att revisorn genomfört granskningsinsatser eller lämnat fristående rådgivning till annan än den revisionsklient mot vilken oberoendet skall prövas om insatserna ifråga har återverkningar på revisionsklienten.

Som följer av föregående avsnitt har analysmodellen generellt konstruerats på så sätt att den omfattar vissa uppräknade omständigheter. Självgranskningsbestämmelsen har till synes en något annan konstruktion. Bestämmelsen lämnar nämligen synbart utrymme för att beakta den lämnade rådgivningens relevans då den enligt sin ordalydelse är avsedd att träffa de situationer då revisorn lämnat råd som till någon del omfattas av ett granskningsuppdrag. För att revisorns rådgivningsinsatser skall vara att bedöma som ett relevant självgranskningshot måste de, enligt bestämmelsens utformning, också komma att omfattas av revisorns efterkommande granskning. Denna konstruktion är rimlig med hänsyn till att självgranskningsbestämmelsen annars skulle få ett alldeles för brett tillämpningsområde. Samtidigt visar behovet av att konstruera bestämmelsen på detta sätt på det generella problemet med att analysmodellens presumtionsled är inriktat på de oberoendehotande omständigheterna i sig och inte på den effekt som omständigheterna kan ha på revisorns oberoende.

Kärnan i självgranskningsbestämmelsens tillämpning är att revisorn inte skall tillåtas få ett bestämmande inflytande i revisionsklienten på områden som omfattas av den granskning som revisorn är skyldig att genomföra. Så är fallet om bolagsledningens ställningstaganden till den fråga som revisorns rådgivning omfattar är så klara att revisorn inte längre kan befaras ha något incitament att vid revisionen påverkas av sina egna tidigare lämnade råd.

I förhållande till den kanske vanligaste typen av rådgivning (inom området bokföring och redovisning) innebär detta att revisorn inte skall få lämna annan rådgivning än råd och anvisningar rörande bokslutsarbetet med den begränsningen att insatserna aldrig kan få påverka den löpande bokföringen. Klienten själv måste därför besluta om och genomföra den grundläggande klassificeringen av affärshändelserna till antal, omfattning och materiell innebörd och bokföra dem genom anteckning i grund- eller huvudbok (jfr 10 kap. 16 § ABL).

Begränsningarna av revisorns möjligheter aktualiserar ånyo frågan om

behovet av att nyansera tillämpningen av analysmodellen med beaktande av revisionens funktion i olika typer av revisionsklienter. Den relativt stränga tillämpningen av självgranskningsbestämmelsen som konstaterats i denna undersökning är inte givet optimal i ett effektivitetsperspektiv. En tillämpning av RevL som tillåter att man beaktar de särskilda omständigheterna i den enskilde klienten, skulle kunna öppna ett utrymme för ökade insatser i fall då revisionsklientens egen kompetens brister, vilket skulle kunna motverka det faktum att en tillämpning av analysmodellens regler i enlighet med lagstiftarens intentioner och RN:s praxis innebär en relativt hård spärr mot rådgivning till små klienter, något som inte nödvändigtvis befrämjar verksamheten i dessa bolag. Ett ytterligare skäl är värnet om de små och medelstora revisionsbolagen. De mindre firmorna har svårt av att försörja sig enbart på revisionsuppdragen. De måste för att kunna fortsätta utöva den skyddsvärda verksamheten få ägna sig även åt rådgivningsverksamhet.

Jag anser därför att finns skäl att ifrågasätta om det inte inom ramen för självgranskningsbestämmelsen borde finnas utrymme att beakta dessa strukturella skillnader mellan olika slags revisionsklienter. En möjlig lösning skulle kunna vara att låta bedömningen av förekomsten av presumtionsbrytande omständigheter påverkas av *den nytta som intressenterna har av rådgivningen*. En dylik prövning skulle innebära att det vore möjligt att i det enskilda fallet ta hänsyn inte bara till det hot mot oberoendet som viss rådgivning föranleder utan också den nytta för intressenterna som rådgivningen i kombination med vidtagna motåtgärder har. Härigenom skulle försvarlighetsbedömningen kunna göras med den förutsättningen att om rådgivningen skedde i lojalt syfte med ändamål att säkra kvaliteten i revisionsklientens verksamhet, så skulle en högre toleransnivå gälla. Detta skulle i sin tur innebära att revisorn skulle kunna lämna i vart fall sådana råd som står revisionsrådgivningen nära, t.ex. genom att utgöra en överskjutande del av denna. Bedömer man t.ex. chansen till bolagets fortlevnad som en intressentskyddsaspekt finns det goda skäl att anse att utrymme borde finnas för att låta revisorn lämna längre gående råd än vad som idag är tillåtet.

Problematiken kan belysas med frågan om det skall finnas utrymme för revisorn att vidta längre gående åtgärder än vad som annars är möjligt i nödsituationer. Som fastslogs i den internationella studien så finns det ett sådant utrymme i EG:s oberoenderekommendation. Av vad som sagts tidigare följer att det idag inte är klart vilket utrymme som finns för att beakta klientens intressen i en nödsituation.[16] Men med hänsyn till att lagstiftaren fastslagit att samma krav på revisorn skall gälla vid alla

[16] Se s. 366 f. ovan.

revisionsuppdrag, och att nivån skall sättas utifrån kraven på bolag av allmänt intresse, så torde detta utrymme vara starkt begränsat. I förhållande till ägarnas, borgenärernas och samhällets intresse av att i grunden sunda bolag skall kunna fungera framstår detta som tveksamt.

8.5 Oberoendereglernas utveckling i framtiden

8.5.1 Inledning

En stor del av den genomförda undersökningen har ägnats åt den svenska oberoenderegleringens konstruktion och då särskilt åt analysmodellen som den kommer till uttryck i 21 § RevL. Den fråga som skall behandlas i detta avslutande avsnitt är hur den svenska oberoenderegleringen bör se ut i framtiden. Frågan är enligt mitt förmenande tudelad; den rör både den materiella regelutvecklingen och formerna för hur denna utveckling bör ske. Jag skall därför här nedan ge min syn på dessa regelutvecklingens två delar.

8.5.2 Oberoendereglernas materiella utveckling

Den internationella studien visar att det är möjligt att identifiera två huvudtyper av regleringsmetoder för oberoendereglerna på revisorsområdet; en förbudsmodell och en analysmodell. Undersökningen visar också att inget av de studerade regelverken bygger på en renodlad modell av någotdera slaget. Regelverken förefaller i stället baseras på en blandmodell. Även om vare sig EG:s eller FEE:s rekommendationer innehåller någon katalog av typiskt sett förbjudna verksamheter, så har i båda dessa regelverk ändock angetts omständigheter som har sådan effekt på revisorns oberoende att han måste avsäga sig uppdraget. Det tydligaste exemplet på denna blandade modell finns i (den på EG:s oberoenderekommendation baserade) danska LBR, i vilken en förbudskatalog utgör grunden för oberoenderegleringen. Till denna har kopplats en analysmodell.

Den svenska yrkesetiska oberoenderegleringen bygger på en analysmodell utan en katalog av förbjudna verksamheter. Däremot förs en sådan förbudskatalog in genom revisorns yrkesetiska skyldighet att följa de associationsrättsliga jävsreglerna såsom de kommer till uttryck i ABL och revisionslagen. Detta innebär att utrymmet för bedömningen av vad som i det enskilda fallet utgör ett absolut hot mot oberoendet endast härleds indirekt ur analysmodellen. Frågan är hur man skall förhålla sig till en sådan regelkonstruktion.

Jag vill för egen del ifrågasätta om det inte, med hänsyn till den utvidgade synen på revisionens och därmed oberoendereglernas funktion, finns ett behov av en tydligare reglering av revisorers oberoende. Vidare vill jag göra gällande att finns skäl att i ett svenskt regleringsperspektiv hålla isär generella oberoendefrågor och oberoendefrågor som hänför sig till sådana intressen som det svenska näringslivet och värdepappersmarknadens utveckling. De diametralt olika kraven som de skilda skyddsändamålen ställer på revisorn och revisionen borde också kunna avspeglas i revisorsregleringen. Dessutom borde man inom ramen för den generella oberoenderegleringen beakta skillnaden mellan större aktiebolag och små levebrödsbolag. Särskild hänsyn borde tas till att mycket av diskussionen kring oberoendefrågor i mindre revisionspliktiga bolag har sin grund i uppfattningen att det finns ett motsatsförhållande mellan revisionens funktion och revisorns rådgivningsinsatser i ett mindre klientbolag.

Med utgångspunkt i det sagda anser jag att den svenska oberoenderegleringen även framdeles bör baseras på en analysmodell. Härigenom kommer det att finnas ett utrymme för att beakta de speciella regleringsbehov som uppkommer på revisionsområdet både med hänsyn till de särskilda kraven på de olika revisionsklienterna och till den kontinuerliga regelutvecklingen.

Samtidigt som jag förordar en reglering grundad på en analysmodell menar jag att man måste ta hänsyn till de särskilda skyddsbehov som uppkommer i fråga om noterade bolag samt övriga bolag av allmänt intresse. Jag vill därför förespråka en regleringsmodell av danskt snitt men med en något annorlunda konstruktion. Medan den danska regleringens förbudskatalog delvis är inriktad på de med hänsyn till effekterna typiskt sett absoluta hoten mot oberoendet bör den svenska i stället fokusera på de olika klienter som skall vara föremål för revisionen. Detta innebär att en förbudskatalog bör uppställas för de fall revisorn utför granskningsuppdrag åt klient av allmänt intresse. Denna skall ses som en påbyggnad på analysmodellen. Innehållsmässigt bör katalogen omfatta sådana revisorns relationer med revisionsklient och klientens ledning som i allmänhet bör ses som särskilt störande i förhållande till revisorns oberoende. Av central betydelse blir därmed frågor som rör rådgivning till revisionsklient och arvodesfrågor.

Nästa fråga är om denna justering av synen på oberoenderegleringens konstruktion också förutsätter att den nuvarande analysmodellen i 21 § RevL måste justeras. Denna fråga behandlas i nästkommande avsnitt.

8.5.3 Formerna för oberoendereglernas utveckling

Ett av studieföremålen för undersökningen har utgjorts av frågor kring den svenska oberoenderegleringen med utgångspunkt i RevL. Ett av undersökningsföremålen har härvid varit formerna för regelutvecklingen. Ytterst manifesteras revisorernas åligganden inom ramen för den rättsliga standarden *god revisorssed*. Genom denna standard uppställs ett allmänt yrkesetiskt krav på revisorn som bl.a. innebär att revisorn skall utföra sina uppdrag med beaktande av de oberoendekrav som ställs på honom.

Den svenske lagstiftaren har endast i begränsad omfattning uttalat sig om standardens innehåll. Den goda revisorsseden utvecklas på i huvudsak två sätt. Det ena är den föreskriftsmakt som lagstiftaren tilldelat RN. Meddelar RN föreskrifter är dessa normativt bindande i den mån de omfattar vad som är delegerbart enligt RF. Grundat på skillnaden mellan vad som är att kategorisera som privat- respektive offentligrätt har jag i undersökningen fastställt att RN har föreskriftsmakt avseende t.ex. teori- och praktikkrav, oberoendet samt formerna för bedrivandet av verksamheten.

Den andra, och i praktiken vanligaste, utvecklingsmetoden för den goda revisorsseden utgörs av rättslig argumentation som hämtas ur källor som i juridisk mening bär auktoritet på revisorsområdet. I praktiken ges den goda seden ett innehåll främst genom domar, avgöranden och uttalanden från RN som inte ändrats av domstol samt av revisionsbranschens uttalanden och rekommendationer. Vid eventuella normkonflikter mellan RN och branschen har RN ett tolkningsföreträde. Därav följer att de svenska branschorganisationerna har en restkompetens vid utvecklingen av innehållet i god revisorssed. Genom att organisationerna är medlemmar i internationella branschorganisationer som meddelat regler på oberoendeområdet, skulle man kunna tänka sig att dessa organisationers regelverk kan få betydelse för uttolkningen av den goda revisorsseden i Sverige. Så är dock fallet endast i begränsad omfattning. Utrymme för att beakta de internationella branschorganisationernas regelverk som tolkningsdata för den svenska oberoenderegleringen torde finnas i de fall som branschorganisationerna, under åberopande av sin restkompetens, kan göra gällande att de internationella regelverken implementerats genom en svensk organisations regelverk.

Denna syn på de internationella regelverkens relativt begränsade betydelse kan dock ifrågasättas. Revisionsbranschen har på senare år genomgått en allt tydligare internationalisering. Utvecklingen sker på klientsidan, på revisorssidan och när det gäller regelbildningen som sådan. Inte minst bekräftas denna genom den regelstandardisering som pågår inom EG. Som exempel kan nämnas arbetet med det nya åttonde bolagsdirektivet.

Jag anser för egen del att internationaliseringen bör få ett tydligare genomslag på den svenska regleringen av kvalificerade revisorers verksam-

het. Detta skall dock gälla i begränsad omfattning. En första begränsning sätts av de institutionella särdragen. I svenskt perspektiv rör det sig främst om kraven på förvaltningsrevision. Därutöver vill jag dra en skiljelinje mellan revision i bolag av allmänt intresse respektive i övriga bolagstyper. Den internationella trenden är av särskild betydelse för revisorer som reviderar noterade bolag, bolag som är av stor samhällelig betydelse (såsom banker och försäkringsbolag) samt bolag som verkar på en global arena. Verksamheten i bolag som inte är av ett allmänt intresse (och då framför allt små bolag) präglas av nationella särintressen (såsom t.ex. förutsättningarna för bedrivande av näringsverksamhet i glesbygd) som ofta inte har ett utpräglat skyddsvärde i ett internationellt perspektiv.

Den av mig framförda ståndpunkten innebär att det finns skäl att ifrågasätta ytterligare en av de faktorer som präglar den svenska regleringen av kvalificerade revisorers oberoende. På grund av farhågor för att revisorn skall få alltför stort inflytande över revisionsklienten har den svenske lagstiftaren valt att inte göra åtskillnad i kraven på en oberoende revision mellan olika typer av aktiebolag. Här har en syn på bolagsrätten som grundlades redan på 1970-talet, nämligen att det inte finns något utrymme för att ha mer än en form av bolag utan personligt betalningsansvar för ägarna, kommit att prägla den svenska revisorsregleringen. Inom denna ram har lagstiftaren upprätthållit en syn på att neutralitet skall gälla mellan olika typer av bolag och mellan olika typer av skyddsändamål. Det finns, menar jag, skäl att ifrågasätta detta samband mellan associationsrättsliga respektive yrkesetiska överväganden. Kopplingen för med sig problem bestående i att den yrkesetiska regleringen kommer att präglas av bolagsrättsliga överväganden. Upprätthålls synen på att samma regler skall gälla för samtliga aktiebolag, kan regelutvecklingen på revisorsområdet komma att försvåras. Jag menar därför att det finns ett behov av att tydligt frikoppla kraven på kvalificerade revisorer från de svenska associationsrättsliga övervägandena.

Frågan är nu i vilken form de skisserade ändringarna bör ske. Jag menar att oberoendefrågorna bör regleras genom ett av RN föreskriftsvägen meddelat ramverk. Såvitt avser bolag av allmänt intresse bör regelverket utvecklas i nära samarbete mellan RN och FI med hänsyn till det ansvar som den senare myndigheten har för tillsynen över den aktuella marknaden. I föreskrifterna bör tydligt beaktas skillnaderna mellan revision av bolag av allmänt intresse och övriga bolag. Föreskrifterna bör i sin tur kompletteras av regler utvecklade genom RN:s praxis och på branschnivå. Jag hävdar nämligen att man, genom en kombination av regler på olika nivåer och en disciplinär tillsyn, torde nå bäst resultat i fråga om möjligheterna att tillskapa effektiva regler som säkrar intressenternas tilltro till att revisorerna är oberoende. För att uppnå högsta grad av

effektivitet bör regelbildningen ske i samråd med revisionsbranschen och givetvis med beaktande av det pågående internationella arbetet.

En dylik lösning skulle möjliggöra ett regelsystem, inom vilket det blir möjligt att *inom ramen för revisorsregleringen* tydligt ta särskilda hänsyn till de olika tillkommande krav på revisorn som bör ställas, bl.a. genom behovet av att skydda värdepappersmarknaden. Därtill kommer att den av mig diskuterade regelstrukturen i viss mån skulle lämna utrymme för en anpassning av det svenska regelverket till de övriga i denna undersökning studerade regleringarna. I dessa är den vanligaste synen att kraven på revisorerna i bolag av allmänt intresse skall ses som en påbyggnad på de allmänna yrkesetiska kraven.

Frågan är dock om den av mig förespråkade regelstrukturen är möjlig att åstadkomma inom ramen för RevL. I huvudsak är det två faktorer som försvårar denna utveckling. Den ena faktorn utgörs av analysmodellens konstruktion. Bestämmelsens presumtion är, som angetts här ovan, uppställd till revisorns nackdel. Föreligger en av de i lagrummet uppräknade omständigheterna måste revisorn per presumtion avsäga sig uppdraget. Utrymmet för revisorn att trots detta bibehålla ett uppdrag kommer att vara avhängigt av utrymmet för presumtionsgenombrott. Att föreskriftsvägen reglera revisorns oberoende genom föreskrifter rörande utrymmet för presumtionsgenombrott framstår som mindre lämpligt. Den av mig förespråkade regleringsmetoden förutsätter därför en omformulering av analysmodellen i 21 § RevL. Genom att tillskapa utrymme för att redan i presumtionsledet beakta inte bara förekomsten av oberoendehotande faktorer utan även deras oberoendehotande effekt skulle en ändamålsenligare reglering kunna tillskapas. Den andra faktorn som bör framhållas är att lagstiftaren gett uttryck för att minimikraven i fråga om revisorers oberoende bör vara desamma i samtliga slag av företag.[17] Detta uttalande har i sin tur använts som argument för att uppställa oberoenderegler avsedda för bolag av samhälleligt intresse och låta dem omfatta samtliga bolag.[18] Jag anser att en effektiv reglering förutsätter en i grunden ändrad syn på oberoenderegleringen som bygger på en bas av allmänna regler och en påbyggnad för bolagen av allmänt intresse.

[17] Prop. 2000/01:146, s. 65.

[18] Se Justitiedepartementets promemoria Några frågor om revision, s. 58.

9 Summary

Auditor's Independence – The legislative development, function and construction of the Swedish regulations on independence.

Part I

Chapter 1 – The subject and the purpose of the study

This is a thesis in Corporate Law. The main purpose of the study is to examine the Swedish regulations concerning auditors' independence. In the study three questions are analysed. The first question concerns the function of the independence requirements. The basic thesis is that the regulations on independence are a part of the system securing the quality of the statutory auditors' work. Therefore, it can be presumed that the purpose of the independence requirements is to secure the function of the audit requirements. Thus, by examining the function of the statutory audit, the purpose of the independence requirements can be established.

The second question is what different kinds of threats to the auditors' independence that may typically occur. The study is based on the conclusions concerning the purpose of the independence requirements. Two main categories of threats are identified. The first one occurs when the auditor has a too close relationship with the audit client or someone else who has a direct economical interest in the auditor's work when performing the audit. The second type of threat is general in the respect that the threat is related to the good reputation of the audit profession. The purpose of this part of the study is to establish a principle base for regulating auditor's independence.

The last question to be answered is how the Swedish regulations concerning auditors' independence are constructed. In this part of the study the regulations on independence of the Swedish 2001 Auditors Act (revisorslagen) are examined. Special attention is paid to the so called self-review threat.

Chapter 2 – A historical overview

In this chapter the historical development of the audit and independence requirements in Sweden are examined. The study shows that particularly two circumstances are of importance when examining the Swedish regulations. The first one is the change of view in establishing the interests that are to be protected by the statutory audit. Audit requirements can be found in Sweden as early as in the 1895 Companies Act (aktiebolagslagen). At that time, the only party deemed to have an interest in the audit was the shareholders. Since the Act did not identify any conflicts among the owners it did not contain any independence requirements. During the twentieth century the Swedish view on the stakeholders of a company has evolved to the position that the purpose of the statutory audit is to secure the interest of a wide range of stakeholders, including among others investors, creditors and employees. Due to this development the importance of the independence requirements has been accentuated.

The second development of importance is the changes in the auditing technologies. In the beginning of the twentieth century financial audit practice was concentrated on the inspection and verification of all items in the companies books. During the century the technologies gradually developed and finally resulted in the so-called audit risk model. Thus, the focus is now on the inherent risk and control risk. This change in the audit technologies is of importance because it is now the auditor that, based on the principles of materiality and risk, must decide which transactions and accounting entries are to be audited.

Chapter 3 – How the auditors' independence is regulated in Sweden

The purpose of this chapter is to examine the Swedish regulatory system of qualified (authorised or approved) auditors' independence. The regulatory base is the qualified auditor's obligation to live up to the standard *professional ethics for auditors* (god revisorssed). The concept "professional ethics for auditors" is a legal as well as a professional standard. The legislator has not specified the requirements of the standard. Instead the standard must be given substance through other sources.

Three different sources are identified in the study. The first one consists of statutes (Companies Act and Auditors Act), the Auditors Ordinance (revisorsförordningen) and byelaws given by the Swedish Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden – hereinafter RN).

The second source is the set of rules that can be extracted from RN's disciplinary cases and preliminary rulings according to Auditors Act.

RN's decisions can be appealed against to the general administrative courts. Thus, the substance of the standard can be extracted from the practice of the Supreme Administrative Court. So far the Court has given few rulings concerning the standard. In practice the main substance of the standard is given by RN. Since competence has been conferred to RN to promote the standard, it is reasonable to presume that RN's decisions, once legally binding, expresses the current requirements of the standard.

The third source which gives the standard "professional ethics for auditors" its substance is the rules of the accounting profession. In Sweden these rules are given mainly by the FAR organisation. FAR is the professional institute for qualified public accountants and other professionals in the accountancy sector in Sweden. FAR's rulemaking powers are residual, meaning that the rules given by FAR are part of the standard professional ethics for auditors only if RN has not expressed an opposing opinion concerning the case in question.

Since FAR is a member body of the two international organisations for the accountancy profession (FEE and IFAC), an important question arises concerning the impact that the independence rules of the two organisations have on the Swedish regulations on independence. The position taken in this study is that the international rules do not have any direct impact on the Swedish regulations. Instead they must be correctly implemented into the Swedish regulations by FAR. This means that the impact is limited by the fact that the international rules cannot be of greater importance than the rules given directly by FAR. Thus, the rulemaking of IFAC and FEE cannot be considered of importance if inconsistent with the position of RN.

Part II

Chapter 4 – The function of statutory audit and the concept of audit

The purpose of this and the following chapter is to create a theoretical base for the evaluation of the Swedish regulations on independence. Chapter 4 has two objectives. The first is to establish the function of the statutory audit requirements while the second is to determine which of the statutory auditor's different assignments are regarded as audit assignments.

The conclusion of the study is that the function of the statutory audit is to secure the credibility of the financial information and (in a Swedish perspective) the board of directors' governance of the company, and thereby the credibility of the company itself. This means that the principles establishing the audit's function are derived from company law.

The second objective is to establish the concept of audit. While establishing the concept some basic criteria are identified. Two of those are examined in detail. The first criterion is that there must be a relationship of accountability between at least two parties and one of the parties needs to have the communicated information verified. A sender and a receiver of the communicated information must be identified. The company and its board of directors are identified as the senders of the information subject to audit.

As already mentioned above, the Swedish view is that the audit has to protect the company's stakeholders such as the shareholders, creditors, employees, tax authorities and the interested public. But the stakeholders cannot be treated as a homogenous group. Instead the position in this study is that three major groups of stakeholders can be identified. The first group consists of the company's shareholders as represented at the general meeting of shareholders. This group is identified by the power of appointing and replacing the auditor, the right to give him instructions on the scope of the audit, and the access to individualised sanctions (damage for breach of duties) against the auditor. The second group of stakeholders includes persons that have some form of relation to the audited company that gives them access to individual sanctions. This group of stakeholders includes individual shareholder (including shareholders in enter and exit situations) and creditors. The third group of stakeholders are those identified with the legislative intent to protect the public interests.

A second basic criterion is that standards of performance must be set both for the accountability of the subject of the audit and for the auditor's evaluation itself. These standards must be well-known by the subjects of the audit, the auditors and by the recipients of the auditor's report.

Chapter 5 – Auditors' independence and typical threats to auditors' independence

In Chapter 5 the concept of independence is examined. Furthermore, circumstances where threats to independence could arise are identified. In this study the concept of independence is based on the presumption that the statutory auditor acts as an economically rational man. This involves two aspects; the maximization of the individual's economic wealth

and the minimization of risk attached to the work preformed. Therefore, the threat to the auditor's independence relates to the self-interest of the auditor. Hence, there is a risk that the auditor will have an economical incentive to be loyal to the party that can maximise his wealth providing the risk is small enough.

In order to secure the auditor's independence, the independence requirements must create an incentive for the auditor to act within the limits set up by the standard professional ethics for auditors. This incentive can be created if the long-term costs connected with the short-term wealth maximization are too high. Based on this principle the author concludes that the function of the system securing the efficiency of statutory audit must include economical sanctions. One way of achieving this system of sanctions is to give the stakeholders a right to claim damages in cases where the auditor has deviated from his legal duties and thereby has damaged the stakeholder.

The study shows that the right to damages is not sufficient to secure the function of the independence requirements due to the fact that not all stakeholders have a legal right to damages and that it is probably impossible to construct a right to damages only on the ground of breach of independence requirements. Therefore, there is a need for a sanction system protecting the stakeholders as a group. In Sweden this system is created through the supervision and disciplinary regulations of the Auditors Act.

In the second part of Chapter 5 the different circumstances in which threats to independence could arise are identified. Two different types of threats are identified. The first one occurs in the individual assignment while the second one is general in the meaning that it poses a threat to the public confidence in the audit profession and to the function of the statutory audit itself.

The threats occurring in the *individual assignment* generally relate to the risk of conflict between the auditor's responsibility to the stakeholders and the economic incentives that the auditor has to deviate from his duties. The fact that the threats relate to economic factors, means that the relation between the auditor and the audit client and its key staff poses a serious independence threat. The importance of these relations can be explained by the economic closeness between the parties originating from the fact that it is the client that pays the auditor's fee. That means that the threat is especially serious if the auditor has provided other services than audit services to the audit client. Not only will the fee dependence constitute a threat to the independence, but also the fact that the auditor, the client company and its directors have a mutual interest in how the results of the provided services are presented to the stakeholder.

A second explanation of the importance of the relation between an auditor and his audit client is the lack of transparency. Since Swedish law only to a limited extent requires the disclosure of other services rendered to an audit client, the relation between the auditor and his client is relatively difficult for the stakeholders to penetrate.

Another individualised threat is if the auditor has a close relationship with a stakeholder. In theory an auditor has to maintain his neutrality in relation to the different stakeholders. The need for the auditor's objectivity can be explained by the fact that the different groups of stakeholders have different interests and various possibilities to influence the auditor's economical position, by the power to appoint and remove the auditor, and through access to the rights to claim damages.

The second type of threat that can be identified consists of the *general independence threats*. This type of threat is severe because the public has to be able to rely on auditors not to perform tasks that generally threaten auditors' possibility to maintain their independence.

Part III

Chapter 6 – The Swedish regulations on independence

In this chapter the Swedish regulations on independence are examined. Special attention is paid to the Swedish principle-based approach in section 21 of the Auditors Act.

The Swedish regulations on independence are based on two sets of rules. The first set of rules is the disqualification rules of the Companies Act, while the second set is the independence requirements of the Auditors Act. According to Chapter 10 section 16 paragraph 1 of the Companies Act a qualified auditor cannot audit a company if he inter alia holds shares in the company, is a board member or the managing director of the company or assists the company in its book-keeping or in the management of its assets or in the company's control thereof, is employed by or is otherwise subordinated to or dependent on the company or is indebted to the company. The disqualification rules are directed towards the company and not towards the auditor. Nevertheless the auditor has a professional duty not to act in breach of the disqualification rules.

The second set of rules is the independence requirements laid down in the Auditors Act. Since the Auditors Act is relatively new, some attention is paid to the question if RN's pronunciations regarding independence

requirements made under the 1995 Auditors Act are still valid as a source of interpretation. The position of this study is that the pronunciations made by RN under the 1995 Act still are valid due to the fact that the Auditors Act does not pose any new material independence requirements on auditors. Thus, the pronunciations are valid as long as RN does not change the requirements in pronunciations made under the new act.

The regulations on independence of the Auditors Act are based on the principles laid down in section 20 of the act according to which an auditor shall be independent when carrying out his audit assignments. These requirements are specified in section 21 and 25. Section 21 expresses the Swedish principle-based approach. According to the section an auditor, for each professional audit assignment, shall consider whether there are circumstances that may undermine the confidence in his independence. The auditor shall decline or resign from such an assignment:

> 1. if he or another person in the audit firm network in which he is professionally active
>
> a) has a direct or indirect financial interest in the client's business,
> b) has given advice in a consultancy that does not constitute professional audit on a matter that to some extent is covered by the audit assignment,
> c) acts or has acted in support of or in opposition to the client's standpoint on a legal or financial matter,
> d) has a close personal relationship with the client or a member of the client's management,
> e) is being exposed to threat or other pressure intended to intimidate, or
>
> 2. if any other circumstance exists of such a nature that it may undermine confidence in the auditor's independence.

According to the second paragraph the auditor is not required to decline or resign from the assignment if, in the individual case, such particular circumstances exist or such measures have been taken that imply that there is no reason to question his independence.

A comparison between the Swedish principle-based approach and the corresponding regulations in the European Commission's and FEE's independence recommendations shows an important difference. While the two recommendations are built on the presumption that no positions generally disqualify the auditor from performing an audit, the Swedish presumption is that the auditor must decline or resign from an audit assignment as soon as the circumstances mentioned in section 21 paragraph 1 occurs. The effect of the specific circumstances can be taken into consideration only when the second paragraph is applied. This means that

the Swedish principle-based approach probably prohibits a wider range of relations between the auditor and his clients than the EC and FEE recommendations do.

Paragraph 1 (2) of section 21 of the act contains a general clause. It can be used to prohibit other relationships between the auditor and the client than those mentioned in paragraph 1(1). However, it is claimed in this study that the clause also can be used to prohibit a too close relationship between the auditor and a stakeholder of the audited company. That means that the Swedish principle-based approach also includes (and prohibits) other relations than those that pose a direct threat to the single audit assignment.

The stipulation in section 25 of the act has the same function. It prohibits qualified auditors to carry on any other business than professional audit or business that has a natural connection therewith, if the other business is of a nature or scope that it may undermine confidence in the auditor's independence, or the other business is in some other way incompatible with the position following from the right to carry out statutory audits. The purpose of the prohibition is not to secure the auditor's function in the particular assignment, but to protect the good reputation of the audit profession.

Chapter 7 – The self-review threat

In Chapter 7 the Swedish self-review threat is examined. In the first part of the chapter the construction of the self-review regulation is looked at. The results of that study are applied to two common non-audit services provided today, namely bookkeeping and tax services.

As mentioned above, one of the most serious threats to qualified auditors' independence is the auditors' relationship with an audit client in cases where the auditor has provided non-audit services to the client. These kinds of threats are dealt with in section 21 paragraph 1 (1) b) (the so-called self-review threat). In the preparatory work to the Auditors Act two kinds of self-review threats are identified. The first one occurs in situations where the auditor has audited a company more than one year, or if he provides other audit services than statutory audit (such as reviewing the company's valuation of contribution in kind). These kinds of threats do not pose a self-review threat and are therefore not meant to be evaluated against section 21 paragraph 1 (1) b). Instead the independence shall be tested against the general clause in paragraph 1 (2). The second type of self-review threat is identified in situations where the auditor provides non-audit services to an audit client. In this study a third self review threat is identified. It occurs when the auditor has pro-

vided non-audit services to a third party with a relation of relevance with the audit client.

The main purpose of the self-review regulation is to prevent the auditor from providing non-audit services to such an extent that the auditor becomes a part of the client's decision making. Thus, the self-review regulation is aimed at situations where there is a connection between the services provided and the statutory audit. This limits the scope of the regulation to some extent. But, as soon as there is such a connection, its materiality is irrelevant. The seriousness of the threat shall instead be tested against the general clause in section 21 of the Auditors Act.

The comparison between the two specific services examined shows an interesting difference. While the provision of bookkeeping services is seen as a major threat to the statutory auditor's independence, the provision of tax services is seen as a part of the services that auditors normally provide to audit clients as long as the services are not a part of a transaction with severe implication on the client's financial standing.

Part IV

Chapter 8 – Conclusions

In the last chapter, the main results of this study are summarised, and some evaluating remarks are made. One of these is that the Swedish regulations on independence in the future should take into account not the position that the statutory auditor has with an audit client, but the effect of the position. Another remark is that there is a need to construct a system of regulations on independence that take into account the need to protect not only the credibility of the single company, but also the credibility of the stock-market and to protect public interests.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt material

Svenskt offentligt material

Ds 2001:32 – Myndigheternas skrivregler

Förslag till Lag om aktiebolag äfvensom till andra därmed sammanhängande författningar 1908 (citeras 1908 års motiv)

Förslag till lagar om enkla bolag och handelsbolag, om aktiebolag samt om föreningar för ekonomisk verksamhet m.m. 1890 (citeras 1890 års motiv)

H 1971:3, Formerna för auktorisation av revisorer m.m.

Justitiedepartementets promemoria Några frågor om revision (Ju2003/3072/L1)

Kommittédirektiv 1996:106 – Översyn av regler för ägande av revisionsbolag m.m.

Kommittédirektiv 2002:115 – Kommission för analys av behovet av åtgärder som säkerställer förtroendet för det svenska näringslivet

Kungl. Maj:ts proposition 1895 Nr 6 med förslag till Lag om handelsbolag och enkla bolag samt Lag om aktiebolag m.m.

Lagrådsremiss om oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet överlämnad till lagrådet den 26 april 2001 (citeras 2001 års lagrådsremiss)

Lagutskottets utlåtande 1902 nr 42

Regeringens proposition 1973:26 angående ny ordning för auktorisation av revisorer m.m.

Regeringens proposition 1973:93 med förslag till lag om konvertibla skuldebrev m.m.

Regeringens proposition 1975:103 med förslag till ny aktiebolagslag m.m.

Regeringens proposition 1984/85:30 om effektivare företagsrevision

Regeringens proposition 1994/95:50 Nya kapitaltäckningsregler m.m.

Regeringens proposition 1994/95:67 – Försenade årsredovisningar m.m.

Regeringens proposition 1994/95:152 – Regler för godkända och auktoriserade revisorer

Regeringens proposition 1995/96:10 del I och II, – Års- och koncernredovisning
Regeringens proposition 1997/98:99 – Aktiebolagets organisation
Regeringens proposition 1998/99:130 – Ny bokföringslag m.m.
Regeringens proposition 2000/01:87 – Revisors yttrande om apportegendom m.m.
Regeringens proposition 2000/01:146 – Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet
Riksskatteverket – Rapport 1986:7, Ett reformerat uppgiftslämnande
Riksskatteverket – Riksskatteverkets handledning Beskattning 2003 – del 1
SOU 1941:9 – Lagberedningens förslag till lag om aktiebolag m.m., II, Motiv
SOU 1971:15 – Förslag till aktiebolagslag m.m.
SOU 1972:15 – Ny regeringsform Ny riksdagsordning
SOU 1993:69 – Revisorerna och EG
SOU 1995:43 – Sambandet redovisning – beskattning
SOU 1995:44 – Aktiebolagets organisation
SOU 1996:157 – Översyn av redovisningslagstiftningen
SOU 1999:43 – Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet
SOU 2001:1 – Ny aktiebolagslag
SOU 2004:47– Näringslivet och förtroendet

EG-rättsligt material

Kommissionen – Green Paper – The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor Within the European Union, 1996 (citeras Grönboken)
Kommissionen – Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [COM(2004) 177 final] (citeras COM(2004) 177 final)

Utländskt offentligt material

Betænkning nr 1411, Økonomi- og Erhvervsministeriet 2002 – Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering (citeras betänkande 1411/2002)
Department of Trade and Industry (DTI) – Modern Company Law (5) – For a Competitive Economy – Developing the Framework, A Consultation Document from The Company Law Review Steering Group, mars 2000 (citeras CLRSG 5)

Forslag L 144 til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer av den 29 januari 2003 – hänvisningar sker till version nedladdad i A4-format från http://www.ft.dk/Samling/20021/lovforslag_som_fremsat/L144.htm den 17 september 2003 (citeras L 144 2002/03)

Kredittilsynet – Rundskriv 23/2003, Rådgivningsvirksomhet til revisjonsklienter [hämtat från http://www.kredittilsynet.no/archive/rr-avd_pdf/01/01/nr_013.pdf i pdf-format 2004-05-06] (citeras Kredittilsynet, Rundskriv 23/2003)

NOU 1997:9 – Om revisjon og revisorer

Ot. prp. nr 75 (1997-98) – Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven)

Securities and Exchange Commission (SEC) – Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements, 17 CFR Parts 210 and 240, Release Nos. 33-7919, 34-43602, 35-27279, IC-24744, IA-1911, FR-56, File No S7-13-00 [hämtad från http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm den 18 december 2000 utskriven i A4 format, hänvisningar hänförliga till denna paginering] (citeras SEC 2000)

Securities and Exchange Commission (SEC) – Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditors Independence, 17 CFR Parts 210, 240, 249 och 274, Release No. 33-8183; 34-47265, 35-27642; IC-25915; IA-2103, FR-68, File No. S7-49-02, Final Rule [hämtad från http://www.sec.gov/rules/final/33-8183.htm den 24 september 2003 utskriven i A4 format, hänvisningar hänförliga till denna paginering] (citeras SEC 2003)

Opublicerade källor

Diamant, Adam – Revisorsnämndens val av påföljd i ärenden initierade genom SUT, rapport till FAR och Revisorsamfundet (SRS) avgiven april 2002 (citeras Diamant 2002)

FAR – Analysmodellen för prövningen av revisorers opartiskhet och självständighet, 2002 (citeras FAR – Analysmodellen)

FAR – EU-rekommendationen om revisors oberoende, brev från FAR:s generalsekreterare Björn Markland till Justitiedepartementet den 18 februari 2002, hämtat från www.far.se i pdf-format den 1 maj 2003 (citeras FAR – Enron)

FAR – Remissvar över SOU 2001:1 – Ny aktiebolagslag av den 20 augusti 2001 [hämtad från http://www.far.se/remiss.asp?id=132&page=4&choice=remisser] (citeras FAR – Remissvar SOU 2001:1)

Revisorsnämnden (RN) – muntlig uppgift vid telefonsamtal den 13 maj 2004

Thorell, Per & Diamant, Adam – Tillsynen över revisorns oberoende, rapport till Revisorsnämnden avgiven till nämnden i november 1997 (citeras Thorell & Diamant)
Zeff, Stephen A. – How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today, paper, Rice University (citeras Zeff)

Övrig litteratur

Ahlbäck, Shirin – Att kontrollera staten – den statliga revisionens roll i den parlamentariska demokratin, 1999, Statsvetenskapliga föreningen i Uppsala (citeras Ahlbäck)
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) – Code of Professional Conduct
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) – Objectives of Financial Statements, 1973, AICPA (citeras AICPA 1973)
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) – Proposed Statement on Auditing Standards – Restricting the Use of an Auditor's Report (Exposure Draft), januari 1998 (Citeras AICPA 1998)
Andersson, Håkan – Skyddsändamål och adekvans – Om skadeståndsansvarets gränser, 1993, Iustus Förlag AB (citeras Andersson, H.)
Andersson, Jan – Medelbar skada och aktieägares skadeståndsanspråk, publicerad i NTS 1999:3, s. 81–100 (citeras Andersson 1999)
Andersson, Sten, Johansson, Svante & Skog, Rolf – Aktiebolagslagen – En kommentar, Del I 1–9 kap., 2002, Norstedts Juridik AB (citeras Andersson m.fl. del I)
Andersson, Sten, Johansson, Svante & Skog, Rolf – Aktiebolagslagen – En kommentar, Del II 10–19 kap., 2002, Norstedts Juridik AB (citeras Andersson m.fl. del II)
Andersson, Torbjörn – Domstolskapad rätt och retroaktivitet, JFT 2001, s. 164–178 (citeras Andersson, T.)
Antle, Rick – Auditor Independence, 1984, publicerad i Journal of Accounting Research vol. 22 nr 1 (citeras Antle 1984)
Artsberg, Kristina – Redovisningsteori -policy och -praxis, 2003, Liber Ekonomi (citeras Artsberg)
Auditing Practices Board – Reliance by Banks on Audited Financial Statements, APB Practice Note 4, mars 1991, ur FRAG 21/1992, s. 7 (citeras APB Practice Note 4)
Auditing Practices Board – The Audit Agenda, 1994 (citeras APB 1994)
Auditing Practices Board – The Audit Agenda – Next steps, 1996 (citeras APB 1996)

Barnard, Catharine – The Substantive Law of the EU – The Four Freedoms, 2004, Oxford University Press (citeras Barnard)
Berger, Paul – Anvisningar om bokföringsjäv, publicerad i Balans nr 1 1978, s. 4–7 (citeras Berger)
Bergman Marcus, Carina & Holm, Anders – FAR:s nya yrkesetiska regler, Balans nr 5 2003, s. 38–42 (citeras Bergman Marcus & Holm)
Bergström, Clas & Samuelsson, Per – Aktiebolagets grundproblem, andra upplagan, 2001, Norstedts Juridik (citeras Bergström m.fl.)
Berlin, Siv – Revisors oberoende, publicerad i Balans nr 9 1978, s. 19–21, (citeras Berlin)
Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders – Europarättens grunder, andra upplagan, 2002, Norstedts Juridik (citeras Bernitz & Kjellgren)
Blomberg, Inger – Antalet kvalificerade revisorer ökade under förra året, Balans nr 3 2003, s. 15–17 (citeras Blomberg)
Bull, Thomas – Mötes och demonstrationsfriheten – En statsrättslig studie av mötes- och demonstrationsfrihetens innehåll och gränser i Sverige, Tyskland och USA, 1997, Iustus Förlag AB (citeras Bull 1997)
Bull, Thomas – Färdtjänst för evigt? – Om rättskraft och retroaktivitet i förvaltningsrätten, Förvaltningsrättslig tidskrift 4-5/99, s. 121–130 (citeras Bull 1999)
Cadbury Committee – The Financial Aspects of Corporate Governance, 1992, Gee and Co. Ltd. (citeras Cadbury-rapporten)
Chartered Accountants Joint Ethics Committee – The Framework – A New Approach to Professional Independence, 1994 (citeras CAJEC)
Cheffins, Brian R. – Company Law – Theory, Structure and Operation, 1997, Oxford University Press (citeras Cheffins)
Coffee Jr., John C. – Testimony of Professor John C. Coffee, Jr., Adolf A. Berle Professor of Law Before the Securities and Exchange Commission on July 26, 2000, [hämtad från http://www.sec.gov/rules/proposed/s71300/testmony/coffee1.htm den 16 januari 2001, utskriven i A4 format, hänvisningar hänförliga till denna paginering] (citeras Coffee)
Cordt-Hansen, Hans – Revisorloven – med kommentarer, andra upplagan, 2003, DnR forlaget (citeras Cordt-Hansen)
Dahlgren, Bo & Moberg, Krister – Nyckeln till styrelserummet, andra upplagan 1990, Norstedts Förlag AB (citeras Dahlgren m.fl.)
Danielsson, Åke – Skall revisor anmärka i kontrollfrågor om godtagbart bokslut kunnat upprättas? publicerad i Balans nr 11 1996, s. 30–34 (citeras Danielsson)
Dotevall, Rolf – Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, Norstedts Förlag AB, 1989 (citeras Dotevall)

Droege, Michel & Lysén, Göran – Introduktion till EU och EG-rätten, 1997, Iustus Förlag (citeras Droege & Lysén)
Dunn, John – Auditing – Theory and Practice, 1991, Prentice Hall (citeras Dunn)
Easterbrook, Frank H & Fischel, Daniel R. – The Economic Structure of Corporate Law, 1991, Harvard University Press (citeras Easterbrook m.fl.)
Eisenhardt, Kathleen M. – Agency Theory: An Assessment and Review, publicerad i Academy of Management Review, vol. 14 nr 1, s. 57–74, 1989 (citeras Eisenhardt)
Ekelöf, Per Olof – Straffet, skadeståndet och vitet, 1942, Uppsala universitets årsskift 1942:8 (citeras Ekelöf 1942:8)
Engblom Fredrikson, Karin – Nya formuleringar om revisorns arvode, publicerad i Balans nr 2 1998, 26–28 (citeras Engblom Fredrikson)
Engerstedt, Urban – Kan revisorsjäv accepteras under vissa omständigheter?, publicerad i FAR INFO nr 10 2002 nr 291 (citeras Engerstedt 2002)
Fama, Eugene F. & Jensen, Michael C. – Separation of Ownership and Control, publicerad i Journal of Law & Economics, vol. XXVI s. 301–325, juni 1983 (citeras Fama & Jensen)
FAR – Omvärldens syn på revisorerna, utdrag ur Framtidsutredningen 1972, publicerad i Revisorn – en antologi, Artiklar publicerade 1923–1993, Auktoriserade Revisorers Serviceaktiebolag, 1993 (citeras FAR 1972)
FAR – Revisionsstandard i Sverige, 2002, FAR Förlag AB (citeras RS)
FAR – FAR:s samlingsvolym 2003, del I och II, FAR Förlag
Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) – The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union, FEE, 1996 (citeras FEE 1996)
Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) – Statutory Audit Independence and Objectivity – Common Core of Principles for the Guidance of the European profession – Initial Recommendations, FEE, juli 1998 (citeras FEE 1998)
Flint, David – Philosophy and Principles of Auditing – An Introduction, 1988, MacMillan Education Ltd. (citeras Flint)
Foreningen af Statsautoriserede revisorer (FSR) – Revisionsvejledning nr 15 – Vejledning om rådgivning, mars 2000 (citeras FSR – revisionsvejledning nr 15)
Freedman, J. & Godwin, M. – The Statutory Audit and the Micro Company – An Empirical Investigation, publicerad i The Journal of Business Law, mars 1993 s. 105–130 (citeras Freedman & Godwin)
Föreningen Auktoriserade Revisorer – se FAR ovan

Glete, Jan – Ägande och industriell omvandling, 1987, SNS Förlag (citeras Glete)
Godsell, David – Auditors' Legal Duties and Liabilities, 1991, Longman Group UK Ltd. (citeras Godsell)
Gometz, Ulf – HD vidgar revisorns skadeståndsansvar?, publicerad i JT 1996/97, s. 214–229 (citeras Gometz JT 1996/97)
Gometz, Ulf – Om självreglering och god sed i rättstillämpningen på redovisnings- och revisionsområdet, publicerad i Festskrift till Jan Sandström, 1997, Nerenius & Santérus Förlag (citeras Gometz 1997)
Gometz, Ulf – Nya revisorslagen skärper kraven!, publicerad i Balans nr 3 2002, s. 42–44 (citeras Gometz 2002)
Gustafsson, Håkan – Rättens polyvalens – En rättsvetenskaplig studie av sociala rättigheter och rättssäkerhet, 2002, Sociologiska institutionen, Lunds universitet (citeras Gustafsson)
Gwilliam, David – The Auditor's Liability to Third Parties, 1990, publicerad i Current Issues in Auditing, andra upplagan, (citeras Gwilliam)
Hadden, Tom – Company Law and Capitalism, andra upplagan, 1977, Weidenfeld and Nicolson (citeras Hadden)
Hatherly, David J. – The future of auditing: the debate in the UK, publicerad i The European Accounting Review 1999, 8:1, s. 51–65 (citeras Hatherly)
Hellner, Jan – Rättsteori – En introduktion, andra upplagan 1994, Juristförlaget (citeras Hellner 1994)
Hemström, Carl – Något om revisorers uppdrag, oberoende och ansvar, publicerad Studier i arbetsrätt tillägnade Tore Sigeman, s. 157–169, 1993 Iustus Förlag (citeras Hemström)
Herolf, Olle – Besked, ty jag var med, publicerad i Balans nr 1 1997, s. 32–34 (citeras Herlof)
Hessen, Robert – The Modern Corporation and Private Property: A Reappraisal, Journal of Law and Economics, 1983, vol XXVI, s. 273–289 (citeras Hessen)
Holmberg, Erik & Stjernquist, Nils – Grundlagarna med tillhörande författningar, 1980, P.A. Norstedts & Söner förlag (citeras Holmberg & Stjernquist)
Hult, Phillips – Regel, standard och skön, publicerad i festskrift tillägnad professor Nils Stjernberg, 1940, P.A. Norstedt & Söner (citeras Hult)
Hultqvist, Anders – Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, Juristförlaget (citeras Hultqvist)
Independence Standards Board (ISB) – Statement of Independence Concepts – A Conceptual Framework for Auditor Independence, Exposure Draft November 2000, ED 00-2 (citeras ISB – ED 00-2)

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) – Guide to professional Ethics – Statement 1.200 Introduction and Fundamental Principles (citeras Guide to Professional Ethics 1.200)
Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) – Guide to professional Ethics – Statement 1.200 Introduction and Fundamental Principles (citeras Guide to Professional Ethics 1.200)
International Federation of Accountants (IFAC) – Code of Ethics for Professional Accountants, uppdaterad 2001 (citeras Koden)
International Federation of Accountants (IFAC) – International Federation of Accountants Constitution, nedladdat i pdf-format från http://www.ifac.org/About/IFAC_Constitution_Final.pdf 2003-05-13 (citeras IFAC:s stadgar)
International Federation of Accountants (IFAC) – Preface to Ethical Requirements (citeras Ethical Requirements)
Johansson, Svante – Bolagsstämma, 1990, Juristförlaget (citeras Johansson 1990)
Johansson, Svante – Nials svensk associationsrätt i huvuddrag, åttonde upplagan, 2001, Norstedts Juridik (citeras Nial & Johansson)
Kedner, Gösta – Konkursföretagets förvaltning och ekonomi – en studie av insolventa företag, Rapport 2, Statens Industriverk, SIND 3:1974 (citeras Kedner, SIND 3:1974)
Kedner, Gösta, Roos, Carl Martin & Skog, Rolf – Aktiebolagslagen Del I med kommentarer, femte upplagan, 1996, Norstedts Juridik AB (citeras Kedner & Roos I)
Kedner, Gösta, Roos, Carl Martin & Skog, Rolf – Aktiebolagslagen Del II med kommentarer, femte upplagan, 1996, Norstedts Juridik AB (citeras Kedner & Roos II)
Klarskov Jeppesen, Kim – Reinventing auditing, redefining consulting and independence, The European Accounting Review, 1998, 7:3, s. 517–539 (citeras Klarskov Jeppesen)
Kleineman, Jan – Ren förmögenhetsskada – Särskilt vid vilseledande av annan än kontraktspart, 1987 (citeras Kleineman 1987)
Kleineman, Jan – Rådgivares informationsansvar – en probleminventering, publicerad i Svensk Juristtidning 1998, s. 185–211 (citeras Klieneman 1998)
Knoph, Ragnar – Rettslige standarder – særligt grunnlovens § 97, 1939, Grøndahl & Søn (citeras Knoph)
Langsted, Lars Bo – Revisorlovgivningen, publicerad i Revision – koncept & teori, 1996, Forlaget FSR (citeras Langsted 1996)
Lee, Tom – Corporate Audit Theory, 1993, Chapman & Hall (citeras Lee)

Lehrberg, Bert – Avtalstolkning, tredje upplagan, 2003, I.B.A. (citeras Lehrberg)
Lundin, Olle – Kommunal revision – En rättslig analys, 1999, Iustus Förlag (citeras Lundin)
Markland, Björn – Nu kommer vi väl inte längre, publicerad i Balans nr 10 2003, s. 45 (citeras Markland)
Mautz, R. K. & Sharaf, Hussein A. – The Philosophy of Auditing, 1961, American Accounting Association (citeras Mautz m.fl.)
Moberg, Krister – Bolagsrevisorn – Oberoende, Ansvar, Sekretess, andra upplagan, 2003, Norstedts Juridik (citeras Moberg)
Moizer, Peter – Independence, publicerad i Current Issues in Auditing, tredje upplagan, 1997, Paul Chapman Publishing Ltd. (citeras Moizer)
Nicander, Hans – Lojalitetsplikt före, under och efter avtalsförhållanden, publicerad i Juridisk tidsskrift 1/1995-96 s. 31–49 (citeras Nicander)
Norberg, Claes – Reglering och beskattning av banker – En skatterättslig studie över bankregleringens påverkan på resultatberäkningen i banker, 1991, Iustus Förlag (citeras Norberg)
OSA-projektet, Institutionen för svenska språket, Göteborgs universitet – Svenska Akademiens ordbok i databasform hemsida http://g3.spraakdata.gu.se/saob/
Parkinson, John E. – Corporate Power and Responsibility – Issues in the Theory of Company Law, 1994, Clarendon (citeras Parkinson)
Pehrson, Lars – Omfattande ansvar för bolagsrevisorn, publicerad i JT 1996/97 s. 133 ff (citeras Pehrson)
Pound, Roscoe – An Introduction to the Philosophy of Law, (1921) 1999, Transaction Publishers New Brunswick (USA) and London (UK) (citeras Pound)
Påhlsson, Robert – Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, 1995, Iustus Förlag AB
Revisorsnämnden (RN) – Revisorsnämndens praxis juli 1995 – december 2003 Fakta Info Direkt (t.o.m. juni 1998) och Iustus Förlag AB (t.o.m. december 2003)
Ribers, Bo & Widhagen, Gunnar – Replik om revisorn och kontrollfrågorna, publicerad i Balans nr 12 1996, s. 35 – 38 (citeras Ribers & Widhagen)
Rosenberg, Göran – Rådgivarna & etiken – hur blev det 20 år senare, publicerad i BRÅ-rapport 2000:10 – Antologi – perspektiv på ekobrottsligheten (citeras Rosenberg)
Runge Johansen, Aksel, Langsted, Lars Bo samt Anker Ring, Niels – Revisorlovgivningen med kommentarer, tredje upplagan, 2003, Forlaget Thomson (citeras Runge Johansen m.fl.)

Samuelsson, Per – Information och ansvar – Om börsbolagens ansvar för bristfällig informationsgivning på aktiemarknaden, 1991, Norstedts (citeras Samuelsson)
Sillén, Oskar, Om förvaltningsrevision i svenska aktiebolag, 1952, AB Godvil (citeras Sillén)
Sjölin, Claes – Sopa inte problemen under mattan, publicerad i Balans nr 10 2003, s. 44–45 (citeras Sjölin)
Sjöström, Camilla, Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv, 1994, Universitetet i Linköping (citeras Sjöström)
Skog, Rolf – EG, EES och den svenska aktiebolagslagen, publicerad i Juridisk tidskrift 1992/93, s. 385–416 (citeras Skog)
Statistiska Centralbyrån (SCB) – Aktuell statistik ur Företagsregistret, [hämtat från www.scb.se/templates/Standard____34546.asp#storlekanst den 14 maj 2004, utskrivet i A4-format, hänvisningar hänförliga till denna paginering] (citeras SCB – Aktuell statistik ur Företagsregistret)
Stenbeck, Einar, Wijnbladh, Mauritz & Nial, Håkan – Aktiebolagslagen, femte upplagan, 1966, Norstedts Förlag (citeras Stenbeck m.fl.)
Sternberg, Elaine – The Stakeholder Concept – A Mistaken Doctrine, publicerad i Foundation for Business Responsibilities nr 4, 1999 (citeras Sternberg)
Stettler, Howard F. – Auditing Principles – A Systems-based Approach, femte upplagan, 1982, Prentice Hall Inc. (citeras Stettler)
Stockholmsbörsen AB – Noteringsavtal
Strömberg, Håkan – Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, tredje upplagan, 1999, Juristförlaget i Lund (citeras Strömberg)
Strömqvist, Anders – De nya revisorsföreskrifterna – ett samarbete som fungerade: Nu hänger det på myndighetens tillämpning, publicerad i Balans nr 2 1998, s. 10–16 (citeras Strömqvist)
Svenska Revisor Samfundets Revisionskommitté – Utredning angående behofvet af offentliga revisorer, 1908, Aktiebolaget Nordiska Boktryckeriet (citeras SRS 1908)
Svernlöv, Carl – Aktiebolagets suppleanter, andra upplagan, 2002, Norstedts Juridik (citeras Svernlöv)
Svolder AB – Svolders årsredovisning för räkenskapsåret september 2001 till augusti 2002.
Tattersall, John – Auditing in the Financial Services Sector, publicerad i Current Issues in Auditing, tredje upplagan, Paul Chapman Publishing, 1997 (citeras Tattersall)
Thorell, Per – Företagens redovisning – Grundläggande räkenskapsförståelse, fjärde upplagan, 2003, Iustus Förlag (citeras Thorell 2003)
Tiby, Eva – Domarjäv, 1993, Juristförlaget (citeras Tiby)

Turley, Stuart & Cooper, Malcolm – Auditing in the United Kingdom, 1991, Prentice Hall International Ltd (citeras Turley & Cooper)
Vårdal, Paul – Revisoryrket, andra upplagan, 1987, Bedriftsøkonomens Forlag (citeras Vårdal)
Warming-Rasmussen, Bent & Jensen, Lars – Quality dimensions in external audit services – an external user perspective, publicerad i The European Accounting Review 1998 7:1, s. 65–82 (citeras Warming-Rasmussen m.fl.)
Wennberg, Inge – Skattekonsulterna – gamla i gården, publicerad i Balans nr 11 2001, s. 24 (citeras Wennberg)
Wines, Graeme – Auditor Independence, Audit Qualifications and the Provision of Non-Audit Services: A Note, 1994, publicerad i Accounting and Finance, vol. 34, nr 1, s. 75–86 (citeras Wines)
Wolnizer, P.W. – Auditing as Independent Authentication, 1987, Sydney University Press (citeras Wolnizer)
Woolf, Emile – Auditing Today, femte upplagan, 1994, Prentice Hall International Limited (citeras Woolf)
Zahle, Henrik – Polycentri i retskildelæren – Nogle bemærkninger om retskilder og domstolskontrol, 1986, publicerad i Samfunn Rett Rettferdighet, Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag, Tano A/S (citeras Zahle 1986)
Zahle, Henrik – The Polycentricity of the Law or the Importance of Legal Pluralism for Legal Dogmatics, 1995, publicerad i Legal Polycentricity – Consequences of Pluralism in Law, Dartmouth Publishing Company (citeras Zahle 1995)
Åhman, Ola – Behörighet och befogenhet i aktiebolagsrätten – om aktiebolagets ställföreträdare och gränserna för deras representationsrätt, 1997, Iustus förlag (citeras Åhman)

Rättsfallsregister m.m.

EG-domstolen (i kronologisk ordning)

Kommissionen mot Belgien, 6 maj 1980 i mål nr 102/79 [1980] ECR s. 1473 45
Salvatore Grimaldi mot Fonds des Maladies Professionelles, 13 december 1989 i mål C-322/88 [1989] ECR s. 4407 45
Kommissionen mot Nederländerna, 10 maj 2001 i mål nr C-144/99 [2001] ECR I-s. 3541 45
Kommissionen mot Sverige, 7 maj 2002 i mål C-478/99 [2002] ECR I-s. 4147 45

Svenska avgöranden

Publicerad praxis

NJA 1979 s. 157 114, 134, 388
NJA 1980 s. 383 128
NJA 1987 s. 692 98, 106, 124, 127, 198
NJA 1990 s. 286 120
NJA 1994 s. 598 377
NJA 1996 s. 224 58, 97–98, 100, 133–134, 140, 143, 161, 329, 343–344
NJA 1997 s. 418 283
NJA 1998 s. 734 92, 98, 111
NJA 2001 s. 878 127
RÅ 1988 ref. 132 64
RÅ 1996 ref. 57 64–65
RÅ 1996 ref. 83 66, 275

Domstolspraxis publicerad i publikationen Revisorsnämndens praxis

Länsrätten i Stockholms län domar
1997-11-27 i mål nr Ö 8950-97 331
1999-11-24 i mål nr Ö 2670-98 96
2002-11-29 i mål nr 3558-02 292

Opublicerad praxis

Kammarrättens i Stockholm dom 2001-04-27 i mål nr 891-1999 64, 275
Kammarrättens i Stockholm dom 2002-02-25 i mål nr 3608-2000 243, 279
Länsrättens i Stockholms län dom 2002-07-02 i mål nr 21272-01 70
Länsrättens i Stockholms län dom 2002-09-12 i mål nr 15949-01 66
Länsrättens i Stockholms län dom 2002-09-26 i mål nr 3708-02 70
Länsrättens i Stockholms län dom 2003-09-15 i mål nr 12433-02 366
Svea hovrätts beslut 2003-06-13 i mål nr Ö 2116-03 118, 184

Utländska avgöranden

England

Al Saudi Banque and others v Clark Pixley [1989] 3 All ER 361 126
Candler v. Crane Christmas & Co. [1951] 1 All ER 426 106, 126
Caparo Industries plc v. Dickman and others, [1989] 1 All ER 798 och [1990] 1 All ER 568 81, 106–108, 119, 124, 130, 132
Junior Books Ltd v. Veitchi Co. Ltd, [1982] All ER 201 124
Spackman v Evans (1868) LR 3 HL 171 34

USA

Birnbaum v. Newport Steel Corp., 193 F.2d 461 (C.A. – N.Y. 1952) 131
Blue Chip Stamps et al. v. Manor Drug Stores 421 U.S. 723; 95 S. Ct. 1917; 1975 131
Central Bank of Denver, N.A. v. First Interstate Bank of Denver, N.A., 511 U.S. 164 (1994) 234
McCauley, Nicolas & Co (SEC 1984) CCH Dec. 77, 365 186
TSC Industries Inc. et al. v. Northway Inc., 426 U.S. 438 94–95, 232
United States v. Arthur Young & Co., 465 U.S., AT 818 (1984) 98, 105, 165, 167
William B. Blount v. Securities and Exchange Commission 314 U.S. App. D.C. 52 (1995) 235

Revisorsnämndens praxis (återges med det referatnummer som avgörandet åsatts i publikationen Revisorsnämndens praxis)

Disciplinavgöranden

D 2/95 263, 330–331, 368
D 3/95 170
D 5/96 170
D 8/96 328
D 21/96 328
D 27/96 65, 140, 329
D 31/96 329
D 3/97 361
D 5/97 141, 159
D 11/97 188
D 13/97 190
D 14/97 199
D 17/97 140
D 26/97 190, 284
D 29/97 394
D 30/97 331
D 34/97 284
D 45/97 192, 330, 331
D 1/98 150, 187, 299
D 4/98 96, 141, 143, 197, 198, 199, 341
D 11/98 284
D 19/98 23, 141–142, 159
D 22/98 140
D 24/98 330, 331
D 25/98 358
D 42/98 367
D 45/98 198
D 11/99 331
D 14/99 358
D 19/99 198
D 24/99 277
D 29/99 342
D 33/99 367
D 34/99 361
D 36/99 139
D 37/99 139
D 43/99 192
D 3/00 156
D 14/00 367
D 17/00 374, 394, 395
D 19/00 139
D 6/00-01 139, 371
D 13/00-01 254, 394
D 14/00-01 361
D 18/00-01 158, 269
D 23/00-01 342
D 36/00-01 323
D 52/00-01 253–254, 396
D 1/01 275
D 12/01 275
D 14/01 366
D 18/01 275, 324, 330, 366
D 21/01 374
D 4/02 23, 292–293
D 17/02 329, 366
D 30/02 65
D 38/02 263, 353, 366
D 4/03 251
D 34/03 388, 396

Förhandsbesked

F 1/95 276, 341
F 14/96 186, 201
F 24/96 201
F 1/98 341
F 8/00-01 394
F 9/03 48, 51, 251, 258, 358, 359

Avgöranden i övriga ärenden

Ö 1/96 244
Ö 2/96 244
Ö 3/96 244
Ö 1/98 44, 67, 190
Ö 10/03 60

Sakregister

Registret skall ses som ett komplement till innehållsförteckningen.

analysmodellen
- presumtionsbrytande omständigheter 265, 274–278, 318
- presumtionsdel 265, 270–274, 295, 318

arvode
- resultatbaserat 67
- som oberoendehot 190–191

auktorisationssystemet – skyddet för 141, 169, 183, 200, 204–205, 245, 394
avtalsenlig lojalitetsplikt 81

bokföringsjäv enligt ABL (se även redovisningsjäv enligt RNFS 1997:1) 243, 262–264, 284–285, 331, 365–367
bolagsstämmoföreskrifter (10 kap. 4 § ABL) 120–121, 151–152, 171, 336

delegering av normbildning
- till revisionsbranschen 69–70
- till RN 61–63

EG:s oberoendedirektiv – betydelsen av för tolkningen av svensk rätt 48–49
egenintresse 214, 216, 223, 246, 259
ekonomiska incitament
- disciplinärt ansvar 179–180
- förklaringsmodell för oberoenderegleringens funktion 175–180, 391
- kort- respektive långsiktiga 177
- skadeståndsansvar 179–180, 184, 388, 390–391

Enron 20
extraordinära situationer – revisorns insatser 308, 310, 314, 366–367, 402

Flints postulat 87–88, 145
Floodgate-argument 131–132, 135
FRC 28
fristående rådgivning – definition 188, 269
frivillig revision 159
frivillig tilläggsinformation 151–156
förutsebarhetskrav på revisors agerande 137–139
förvaltningsrevision 86, 148, 387, 406
förväntningsgap 169

generalklausul
- 1995 års RevL 253

– RevL 247, 265, 273–274, 321, 328, 342, 346, 348, 395–396
god redovisningssed – förhållandet till god revisorssed 156, 193, 326–327, 349, 370–371
god revisionssed – formerna för utveckling 52–53, 61–62, 73–74
god revisorssed
– omfattning (tekniska resp. allmänna krav) 72
– rättslig standard 54–56
– yrkesetisk standard 54

IFAC – de svenska branschorganisationernas åtagande mot 49–51
informationsasymmetri 90–91
informationsgivning som motåtgärd 256, 361–363
intern revision 266–267
internationella branschorganisationers oberoenderegler – betydelsen av för tolkningen av svensk rätt 49–52
intressebolag – betydelsen av vid oberoendebedömning 349

juridiskt erkända intressen som gräns mellan olika indirekta intressenter 122–128
jäv enligt ABL 241–244, 278–287

kapitalanskaffningsargument 89
kapitalassociation 35, 89, 103, 174
koncernförhållanden – betydelse av vid oberoendebedömning 346–349
kännedom (revisorns plikt att ha) om de yrkesetiska kraven 65

medelsförvaltning 39–40, 261–262, 280–281, 284, 288
metodansvar 139, 141–142
motåtgärder
– generella 292, 356
– särskilda 292, 356
– tidpunkten för vidtagande 275–278

neutralitet 178, 185, 191, 197, 203–204, 272, 286, 393
normskyddsläran 124–125, 134
närhet – intressents till granskningsföremålet 104, 108–109, 111–112, 128, 135, 197, 203, 388
nödfall – revisorns insatser 308, 310, 314, 366–367, 402

oberoende
– definition 29–31, 163–164
– faktiskt 164
– synbart 164–165

partsställningshot 214, 216, 218, 227, 233, 246
portvaktsfunktion – revisorns 82, 167, 231, 237
principal agent-teorin
– oberoendekravens funktion 172–173
– revisionens funktion 79–83
prisargument som förklaring till ABL:s skyddsregler 103

redovisningsjäv enligt RNFS 1997:1 (se även bokföringsjäv enligt ABL) 261–263
redovisningsrevision 148, 324–325, 332
restkompetens (revisionsbranschens) 57, 71, 74, 405
revisionell återgranskning 297, 298–299, 321–322
revisionens (revisorns) funktion
– försäkringsgivare 131

– skyddet för auktorisationssystemet 169, 200, 204, 394
– skyddet för den attesterande funktionen 169, 238, 242–243
– övergripande funktion 82
revisionens syfte 77
revisionsmetodikens utveckling 36–41
revisionsnära verksamhet – definition 32, 146
rimlig förutsebarhet 124
RN
– given delegations omfattning 61–63
– regelbildning utanför det delegerbara området 63–68
– tolkningsföreträde 57, 67, 70 73, 405
RNFS 1997:1
– betydelsen av för uttolkningen av RevL 255–256, 261–264
– redovisningsjäv – se redovisningsjäv
räkenskapsrevision – se redovisningsrevision
rättslig polycentri 25

Sarbanes-Oxley Act 233, 236–237, 239, 316–318, 332, 362
second opinion som motåtgärd 358–359, 372, 380
selektiv information 197
sidoverksamhet – definition 146
självdeklaration – upprättande av åt revisionsklient 231, 316, 335, 374, 379, 382

skadeståndsansvar
– avgränsning mellan olika intressentgrupper 120–121, 127–128, 134, 388, 390–391
– ekonomiskt incitament 178–180, 182, 184, 388, 390–391
skatter och offentliga avgifter – revision av klientens hantering
– formell kontroll 333
– materiell kontroll 332–333
skatterisk 375–376
skönsmässighet – betydelsen av vid oberoendebedömning 41, 166, 269–270, 287, 309, 328, 339, 353, 370
smoking gun-teorin 235
små bolag 84–85, 91–92, 111, 117–118, 184, 195–196, 229–230, 270, 310, 315, 324, 329, 381–382, 402, 404, 406
standardregel – rambestämmelse 54–56
styrelsesuppleant – jäv för revisorn 282–284
syssloman (bolagets) – revisorn som 112–114

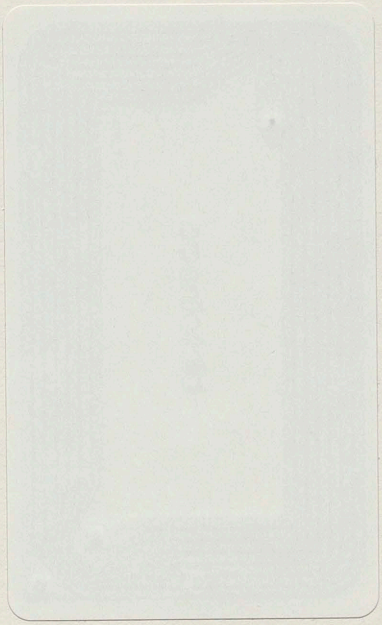
tolkningsföreträde (RN:s) 57, 67, 70, 405
transparens – betydelsen av i ett oberoendeperspektiv 189–190, 196, 203, 205, 247, 361, 393
tredjeman – rådgivning till som oberoendehot
– i intressebolagsförhållanden 349
– inom koncern 346–349
– revisionsrådgivning 340–342
– utan associations- eller redovisningsmässig koppling 343–346
tystnadsplikt 113, 247, 329, 344–345, 362–363

uppdragsavtal 110, 113, 119, 128, 192, 201, 203

verifikationsfunktion (revisorns) 285, 302
vice VD – jäv för revisorn 282–284
vänskapshot/personliga relationer 246
väsentlighet och risk 40, 148, 333, 371

yrkesetik – begreppet 31–32

övervakningsbehov 79–80, 84–85, 168, 172–173, 215, 386
övervakningskostnader 80–81, 143, 173, 179



Auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag har stor samhällelig betydelse då de genom sin revisionsverksamhet säkrar tilltron till de verksamheter som är föremål för deras granskning. En förutsättning för att revisionen skall kunna fylla denna uppgift är att revisorerna är och uppfattas som oberoende.

I denna bok genomförs en undersökning av den svenska oberoenderegleringen på revisorsområdet. I boken undersöks bland annat revisionens och oberoenderegleringens funktion. Frågor som besvaras är exempelvis vilka revisionens intressenter är, på vilka sätt oberoendet skall säkra revisionens funktion samt vilket innehåll begreppet revisionsverksamhet har.

En stor del av studien ägnas åt en analys av de svenska oberoendereglerna. Här studeras formerna för regleringens utveckling samt regelverkets konstruktion. Bland annat behandlas betydelsen av den pågående internationella regelutvecklingen. Undersökningen omfattar också en studie av den i revisorslagen införda analysmodellen och särskilt av det så kallade självgranskningshotet.

Resultatet av studien konkretiseras genom att slutsatserna tillämpas på revisorers rådgivning till revisionsklient inom områdena bokföring, redovisning och beskattning.

Adam Diamant är verksam vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet. Akademisk avhandling.

UPPSALA UNIVERSITETSBIBLIOTEK
16000 002305126

ISSN
0282-2040

ISBN
91-7678-574-2