



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Magisteruppsats 10 p.

Företagsekonomiska institutionen

Juni 2005

Gränsdragningen mellan rådgivning och revision

– hur mycket rådgivare kan revisorn vara i små företag?

Handledare

Gunnar Wahlström

Författare

Josefin Tunbjörk

Emma Persson

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	Gränsdragningen mellan rådgivning och revision – hur mycket rådgivare kan revisorn vara i små företag?
Seminariedatum:	7 juni 2005
Ämne/Kurs:	FEK 591 Magisteruppsats i redovisning, 10 poäng
Författare:	Emma Persson & Josefin Tunbjörk
Handledare:	Gunnar Wahlström
Nyckelord:	revisorers oberoende, revision, tillsyn, opartisk, analysmodellen
Syfte:	Uppsatsens syfte är att utreda om revisorerna anser att det är mer acceptabelt att de har en mer långtgående konsultroll i mindre företag, med färre intressenter, i jämförelse med större företag.
Metod:	Undersökningen har en induktiv ansats. Denna har varit mest lämplig eftersom ämnet är brett och det inte finns någon befintlig teori på området. För att besvara forskningsfrågan används en kvalitativ datainsamlingsmetod eftersom vi önskar få ett djup på undersökningen istället för att få fram generaliseringar. Vi har valt att genomföra intervjuer med revisorer på olika revisionsbyråer.
Teoretiska bidrag:	Då vi har för avsikt att behandla revisorers oberoende har det varit av stort intresse att göra en historisk bedömning av revisorers roll. Vårt teoretiska bidrag bygger på Jönssons teorier om hur redovisningsregleringen har utvecklats i Sverige vilket vi applicerar på vårt ämnesområde.
Empiri:	Studiens empiri består av primärdata insamlat från intervjuer med sju revisorer på olika revisionsbyråer. De flesta av våra respondenter har arbetat flera år inom branschen och många har erfarenhet av både stora och små klienter. Genom att intervjua dessa har vi kunnat besvara vår forskningsfråga och fastställa om ett mindre oberoende är mer accepterat för revisorer som har mindre klienter än för de revisorer som har större klienter.
Slutsatser:	Slutsatsen av studien är att även om de flesta revisorer, som vi intervjuat, anser att det bör vara mer accepterat att vara mindre oberoende till en mindre klient så är detta inte accepterat idag. Lagreglerna ger inget utrymme för detta idag, vilket är en anledning till att många av revisorerna anser att man ska avskaffa revisionsplikten för mindre bolag.

Abstract

Title:	The distinction between consulting and auditing – how much can you do as an auditor in smaller companies?
Seminar date:	7th of June 2005
Course:	FEK 591 Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS). Major; accounting
Authors:	Emma Persson & Josefin Tunbjörk
Advisor:	Gunnar Wahlström
Keywords:	auditor independence, auditing, supervision, impartial, analysmodellen
Purpose:	The purpose of the study is to examine if auditors consider it more acceptable to do more consulting in smaller companies, with few interest parties, compared to bigger companies.
Methodology:	The thesis is based on an inductive method. This method is suitable since the subject is complex and there are no existing theories on the area. To answer the question of the study a qualitative method is used to collect the data to give a depth in the study instead of generalizations.
Theoretical perspectives:	Since the thesis considers the independence of the auditor, an historical assessment of the auditor's role has been done. The theoretical perspectives are based on Jönssons theories of the regulation of accountancy in Sweden.
Empirical foundation:	The result is based on seven interviews with auditors at different auditing firms. The majority of them have been working several years in the business and many of them have experience of both small and bigger clients. Through these interviews we have been able to answer the question of the study.
Conclusions:	Even if most of the auditors, we interviewed, considered that it should be more accepted to be less independent in the relationship to smaller clients, they don't think it is accepted today. The regulation doesn't give any space to this and therefore most of the auditors think that the audit of the financial statements for small companies should be abolished.

1. Inledning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problemdiskussion	8
1.3 Forskningsfråga	9
1.4 Syfte	9
2 Metod	10
2.1 Val av ämne	10
2.3 Val av metod	11
2.4 Datainsamling	12
2.4.1 Litteratursökning	12
2.4.2 Den kvalitativa datainsamlingen	13
2.4.2.1 Intervjuns utformning	14
2.4.2.2 Urval	15
2.4.2.3 Sammanställning av data till empiri	15
2.5 Undersökningens värde	16
2.5.1 Validitet	16
2.5.2 Reliabilitet	17
2.6 Disposition	18
3. Litteraturgenomgång	19
3.1 Redovisningens utveckling	19
3.1.1 Den finansiella redovisningens utveckling	20
3.1.1.1 En profession av revisorer	20
3.1.1.2 Kreugerkraschen	22
3.1.1.3 Föreningarnas framväxt	23
3.1.1.4 Sammanfattning	24
3.1.2 Olika kontrollmakter i redovisningsregleringen	24
3.1.2.2 Professionens sätt att anpassa sig till staten och marknaden	26
3.1.2.3 Organisatorisk legitimitet	26
3.1.2.4 Sammanfattning	27
3.2 Revisionsverksamhet	28
3.2.1 Nya revisorslagen	28
3.2.1.1 Analysmodellen	29
3.2.2 Revisorns oberoende	31
3.3 Konsultverksamhet	31
3.3.1 Motåtgärder	33
3.3.1.1 Generella motåtgärder	34
3.3.1.2 Individuella motåtgärder	35
3.3.2 Andra medarbetares biträde med redovisning	35
3.3.2.1 Utnyttjande av medarbetares arbete	36
4. Empiri	37
4.1 Gränsdragning mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning	37
4.2 Revisionsbyråernas konsulttjänster och redovisningstjänster – känsligheten kring oberoendet	39
4.2.1 Revidering av medarbetares arbete	41
4.3 Gränsdragningen mellan rådgivning och revision	41
4.3.1 Andra frågeställningar från mindre kliner	43

4.3.2	Revisorns möjlighet att gå lite längre i sin rådgivning.....	44
4.3.3	Eventuella skillnader i revisorns oberoende mellan stora och små klienter.....	45
4.3.4	Revisorns sätt att arbeta mot en mindre klient	46
4.3.5	Klientens möjlighet att rådgöra med revisorn i sitt arbete	47
4.4	Utformningen av regler för revidering av små- och medelstora företag respektive stora företag.....	49
4.4.1	Effekterna på revisionsbyråerna om revisionsplikten avskaffas	51
4.4.2	Dagens debatt kring oberoendet.....	52
4.5	Analysmodellens påverkan	54
4.5.1	Negativa följder av analysmodellen.....	55
4.5.2	Motåtgärder för att upprätthålla oberoendet.....	56
4.5.3	Vänskapshotet	57
4.5.3.1	<i>Vänskapsrelationer till mindre klienter.....</i>	<i>59</i>
5.	Slutsatser.....	60
5.1	Forskningsfrågan besvaras	60
5.2	Studiens teoretiska bidrag	61
5.3	Reflektioner över studiens slutsatser.....	62
5.4	Förslag till fortsatta studier	63
	Källförteckning	64
	BILAGA 1: Intervjufrågor	66
	BILAGA 2 : Definition av respondenter	67

Förkortningslista

ABL= Aktiebolagslagen

BFL= Bokföringslagen

BFN= Bokföringsnämnden

FAR= Föreningen för revisionsbyråbranschen. (Föret: Föreningen för auktoriserade revisorer)

FASB= Financial Accounting Standards Board

FEE= Fédération des Experts Comptables Européens.

IFAC= International Federation of Accountants.

SEC= Securities and Exchange Commission

SRS= Svenska revisorssamfundet

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Intresset för frågor kring revisorns oberoende har alltid funnits, men det är först på senare tid det fått särskilt mycket uppmärksamhet¹. Näringslivet har blivit alltmer komplext och allteftersom antalet kapitalplacerare har ökat har det ställts högre krav på tillförlitlig information om företagets verksamhet och resultat. I samband med detta har även efterfrågan på revisorernas kompetens inom andra områden ökat. Idag satsar alltfler revisionsbyråer på ett utökat tjänsteutbud för att kunna erbjuda klienterna mer än revision. Eftersom många byråer idag har breddat sitt utbud har det uppstått frågor kring hur långt man som revisor får gå i sin rådgivning. Gränsen mellan revisionsverksamhet och konsultverksamhet kan ibland vara svår att dra. Även om det finns definitioner² på respektive verksamhet kan det vara svårt att veta hur gränsdragningen ska göras i praktiken. Generellt har det inte funnits några lagregler för hur revisorn ska förhålla sig till sin klient för att inneha en opartisk och självständig ställning. För att revisorns oberoende gentemot sin klient ska kunna tydliggöras för tredje man innehåller den nya Revisorslagen (2001:883) en analysmodell som ska pröva revisorns opartiskhet och självständighet.

I mitten av 1990-talet publicerade EU-kommissionen en skrift angående revisorns roll, ställning och ansvar. Europaparlamentet menade att det behövdes regler på EU-nivå som behandlade revisorns oberoende. Parlamentet gav därför den europeiska revisorsfederationen (FEE) i uppdrag att utveckla etiska regler för medlemsorganisationerna. Förslaget bygger på en analysmodell liknande den som idag finns i den svenska revisorslagen. Europakommissionen vidareutvecklade förslaget och rekommendationen antogs vid årsskiftet 2001/2002. EU-rekommendationen innehåller endast minimiregler, vilket innebär att det är upp till varje medlemsstat att fritt komplettera regelverket med strängare regler.³

Såväl de nationella som internationella utredningarna gällande revisorns oberoende har pekat åt samma håll. En analysmodell har valts framför förbudskataloger av både EU och den svenska lagstiftaren. Även den

¹ *Analysmodellen för prövning av revisors opartiskhet och självständighet*, utgivet av FAR 2001.

² Revisorslag 2001:883 2 § 7 p.

³ Rekommendation: "Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles" fastställdes 2001/2002.

internationella revisorsorganisationen IFAC antog 2001 ett nytt avsnitt i sina etikregler, Code of Ethics, som behandlar revisorns oberoende. Analysmodellen i detta avsnitt motsvarar den modell som EU antagit. Man är enig om att tilltron till revisorn är av mycket stor vikt och att revisorns rådgivning till sina klienter är betydelsefull.⁴

Revisionsbyråernas förmåga att anpassa sig till den snabba utvecklingen som har ägt rum i näringslivet har lett till en relativt het debatt om revisorns oberoende och behovet av skärpta krav inom detta område.

1.2 Problemdiskussion

Efter Kreugerkraschen på 1930-talet fanns det behov av bättre redovisningsinformation men det saknades en profession som var tillräckligt stark för att kunna påverka praxis och lagreglering. Successiv växte dock en organiserad sammanslutning av revisorer fram. Redan vid denna tidpunkt var professionens roll omdiskuterad eftersom staten ansåg att FAR inte var representerad av alla intressegrupper.⁵ Även idag debatteras revisorns roll men mer utifrån ett oberoendeperspektiv.

För några år sedan började flera stora revisionsbyråer att göra sig av med sina management- och andra IT-konsulter.⁶ Men idag utvecklar istället allt fler revisionsbolag avdelningar för revisionsnära tjänster. Som exempel kan nämnas att Ernst & Young nu bygger upp en ny avdelning som ska syssla med företagstjänster⁷. Redovisningsbranschen genomgår nu en stor förändring av lagregler, starkt påverkad av den internationella harmoniseringen. De nya reglerna kräver utbildning och ökad kompetens inom området vilket leder till en större efterfrågan på tjänster kopplade till redovisning. Företagens behov av att rådfråga revisorn i större utsträckning i kombination med revisorns möjlighet att utföra revisionsuppdraget opartiskt och självständigt har lett till en livlig diskussion om var gränsen går mellan konsulttjänster och revisionsverksamhet.

Många anser att det är självklart att revisorerna ska kunna ge enklare rådgivning till sina klienter⁸. Andra är mer tveksamma till denna rådgivning. Christer Lefrell, avgången myndighetschef vid Revisorsnämnden, är en av dem som hävdar att konsulttjänster till revisionsklienter helt bör förbjudas men att det bör vara fritt

⁴ *Analysmodellen för prövning av revisors opartiskhet och självständighet*, utgivet av FAR 2001.

⁵ Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting , Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

⁶ Wennberg "När rådgivning var en inkörsport till revisionen..." *Balans* 8-9, 2004.

⁷ Ernst & Young, 2005-05-02 Företagskväll.

⁸ Wennberg "Han tvivlar på analysmodellen" *Balans* 8-9, 2003.

fram att sälja råd till icke-revisionsklienter. Inom revisionskåren är många kritiska till denna ståndpunkt. Lefrell menar att genom att revisorn tillhandahåller tjänster som man senare också reviderar förvärras intrycket ytterligare av att revisorn inte är oberoende.⁹ Det kan vara svårt att veta hur mycket en revisor kan göra utan att det inverkar på dennes oberoende. Detta är extra påtagligt när det gäller mindre klienter med en eller ett fåtal aktieägare eftersom företaget och ägarens ekonomi då är integrerad. Diskussioner förs om att eventuellt avskaffa revisionsplikten för mindre företag i Sverige¹⁰. Försvinner revisionsplikten skulle man helt komma ifrån problemet med oberoendet för de mindre företagen. FAR:s generalsekreterare, Dan Brännström ifrågasätter huruvida det är rimligt att man behåller revisionsplikten i de allra minsta företagen. Brännström menar att *"det är nog en ganska tydlig trend att vi kommer att få se olika regler för revisionen i stora bolag jämfört med revisionen i små företag, då tänker jag framförallt på oberoendefrågan"*.¹¹

Att revisorerna har goda yrkeskunskaper och redan "kan" företaget gör dem attraktiva som rådgivare. Detta är särskilt tydligt i mindre och medelstora företag som generellt inte besitter lika stor kunskap inom redovisning och ekonomi som de större. Eftersom små och medelstora företag vanligtvis inte har ett lika spritt aktieäggande har kanske många en större tolerans med att revisorn agerar konsult åt dessa klienter i större omfattning¹². Avskaffas revisionsplikten för de mindre företagen kommer revisorn att kunna agera rådgivare i större utsträckning. Man kan därför ställa sig frågan om det redan idag anses mer accepterat att gå lite längre i sin rådgivning hos de mindre företagen?

1.3 Forskningsfråga

Är ett mindre oberoende mer accepterat för en revisor som har ett mindre eller medelstort företag som klient än för en revisor som har en större klient?

1.4 Syfte

Uppsatsens syfte är att utreda om revisorerna anser att det är mer acceptabelt att de har en mer långtgående konsultroll i mindre företag, med färre intressenter, i jämförelse med större företag.

⁹ Wennberg "Han tvivlar på analysmodellen" *Balans* 8-9, 2003.

¹⁰ Thorell & Norberg "Går det att försvara revisionsplikten?" *Balans* nr 3, 2005.

¹¹ Wennberg "FAR:s generalsekreterare är försiktigt optimistisk" *Balans* nr 2, 2004.

¹² Föreläsning med Krister Moberg, Lunds Universitet, 2005-02-10

2 Metod

I följande avsnitt ämnar vi inledningsvis motivera vårt val av ämne samt förklara hur forskningsprocessen har gått till. Vi redogör även för de verktyg vi använt oss av samt framför kritik gentemot de källor och metoder vi använder.

2.1 Val av ämne

Vi fann området kring revisorns oberoende intressant. Ämnesområdet har alltid varit aktuellt men särskilt de senaste åren har det varit ett mycket omdiskuterat ämne i och med inträffade företagsskandaler samt att en ny revisorslag har trätt i kraft som innehåller en analysmodell som ska pröva just revisorns oberoende. En annan anledning till vårt ämnesval var att redovisningsreglerna, både nationellt och internationellt ser ut att utvecklas till att bli allt mer komplexa. Det finns mycket nytt att lära både för revisorer och företag som upprättar årsredovisningar. På grund av de många nya reglerna kommer det att krävas mycket utbildning för dem som ska tillämpa reglerna. Att revisorerna uppdaterar sin kunskap är en självklarhet, men frågan är om alla klienter kommer att behärska de nya reglerna lika bra. Man skulle kunna ana att revisorernas roll kommer att bli bredare och att de behöver bistå sina klienter med mer rådgivning. På grund av detta blir frågan rörande revisorns oberoende och självständighet allt mer aktuell. Eftersom särskilt de mindre, ägarledda företagen har ett behov av revisorernas kunskap samtidigt som de inte alls har samma intressesfär som de stora börsnoterade företagen tyckte vi det var intressant att vinkla vår forskningsfråga mot dem. Vi vill utreda om det är mer accepterat att man som revisor är lite mindre oberoende och hjälper de mindre och medelstora företagen lite mer än de stora företagen.

2.2 Undersökningens ansats

Metodikens första steg är att välja vilken strategi som är bäst lämpad för att få grepp om verkligheten och för att kunna genomföra undersökningen¹³. Vårt syfte är att utreda om revisorerna anser att det är mer acceptabelt att de tillåts ha en mer långtgående konsultroll i mindre företag, med färre intressenter, i jämförelse med större företag. Problemområdet är brett och vi vet inte i förväg hur revisorerna

¹³ Jacobsen (2002) *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen.*

förhåller sig till oberoendet eftersom det inte finns någon befintlig teori på området. En induktiv ansats är därför lämplig för att besvara vår forskningsfråga. Vi kommer att utgå från empirin som vi därefter, med hjälp av en litteraturgenomgång kommer att bygga upp en teori av. Innan insamlingen av empirin hade vi inga teoretiska ramar att utgå ifrån och vi kommer att så lite som möjligt försöka styra den information som samlas in.

Vid en induktiv ansats ska forskaren gå ut i verkligheten utan förväntningar och samla in relevant data som därefter systematiseras. Målet är att ingenting ska begränsa vilken information forskaren samlar in. Många har kritiserat denna metod då de anser att det är omöjligt och naivt att tro att någon kan gå ut i verkligheten helt utan några förväntningar.¹⁴ Vi är medvetna om att det för oss är nästintill omöjligt att inte ha några som helst förväntningar. Våra intervjufrågor är dock relativt öppna utformade vilket kan resultera i svar som kan ge oss ny information som vi inte hade förväntat oss. En induktiv strategi är vanligtvis associerad med en kvalitativ undersökningsmetod. Detta beror på att kvalitativa metoder ofta är mer öppna för ny och överraskande information.¹⁵

2.3 Val av metod

Inom samhällsvetenskapen skiljer man på två undersökningsmetoder, kvantitativ respektive kvalitativ metod. För att besvara forskningsfrågan i vår uppsats lämpar sig den kvalitativa metoden bäst eftersom denna metod främst syftar till att skapa en djupare förståelse av ett problemområde och inte enbart förklara ett fenomen.¹⁶ Vi vill skapa större klarhet i ett oklart ämne och få fram en nyanserad beskrivning av det. Vår forskningsfråga är bred och vi använder oss av en induktiv ansats där vi inte utgår från någon befintlig teori. Att använda sig av en kvalitativ metod vid insamlingen av empirin innebär att vi lägger vikten vid att förstå olika sociala förhållanden genom att studera hur olika personer, i detta fall revisorer, i sina sociala sammanhang tolkar och beskriver sin omvärld¹⁷. Genom den kvalitativa metoden fokuserar man på färre enheter som man går mer in på djupet på¹⁸. Att vi inte har valt att använda oss av en kvantitativ metod beror på att vi hellre vill ha färre åsikter där olika personer har en möjlighet att relativt fritt uttrycka sina synpunkter på ämnet, än ett stort antal respondenter som t.ex. kryssar i ett frågeformulär. Revisorns oberoende är ett ganska svårt och nyanserat ämnesområde vilket gör att enkäter förmodligen inte skulle ge oss samma möjlighet till förståelse av vår problematisering som längre intervjuer. Till

¹⁴ Jacobsen (2002) *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen.*

¹⁵ Bryman & Bell (2003) *business research methods.*

¹⁶ Andersen (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod.*

¹⁷ Bryman & Bell (2003) *business research methods.*

¹⁸ Andersen (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod.*

skillnad från den kvantitativa metoden, där man söker svar på vissa specifika frågor, vill vi istället ge respondenten utrymme att generellt formulera sig kring problemområdet¹⁹.

I den kvalitativa forskningsprocessen väljer man först ut en forskningsfråga för att därefter välja ut hur och var man ska samla in datan. Vi har valt att intervjua revisorer och nästa steg är att samla in datan som sedan ska utvärderas och behandlas för att man därefter ska kunna komma fram till relevanta slutsatser och presentera studiens teoretiska bidrag.²⁰

2.4 Datainsamling

Vid datainsamlingen är det ofta idealiskt att använda sig av olika typer av data, både primär- och sekundärdata. Data som samlas in direkt från personer kallas primärdata och innebär att forskaren samlar in upplysningarna för första gången. Denna data får man in genom att använda sig av intervjuer, observationer eller frågeformulär. Om forskaren istället baserar sin datainsamling på upplysningar som är insamlade av någon annan utgör detta sekundärdata. Sekundärdata är ofta sådan information som tidigare har samlats in för ett annat ändamål och en annan problemformulering än den som nuvarande forskare vill belysa.²¹ I denna studie har både primär- och sekundärdata använts.

2.4.1 Litteratursökning

För att bli insatt i ämnet och för att få en grundläggande förståelse för revisorns oberoende började vi studien med att läsa olika artiklar på området samt allmänt om den nya revisorslagen och analysmodellen. Allteftersom vår problemformulering växte fram blev vi mer specifika i våra sökningar. Databaser vi använt oss av är Lovisa, Elin, ABI/Inform, Google och Far komplett. Vi har genom att söka på specifika nyckelord såsom revisorns oberoende, revision, tillsyn, opartiskhet, analysmodellen m.m. fått tillgång till artiklar från bland annat Balans, FAR INFO, Accounting, Organizations and Society, Critical perspectives on accounting och Accounting, Auditing & Accountability Journal. Databasen Lovisa har även hjälpt oss att hitta lämplig litteratur utifrån ovan nämnda nyckelord. Även tidigare skrivna magister- och kandidatuppsatser har

¹⁹ Bryman & Bell (2003) *business research methods*.

²⁰ *ibid*

²¹ Jacobsen (2002) *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*.

varit till stor hjälp, dels för att klargöra hur pass uttömt ämnesområdet varit men också för att föra oss vidare i vår litteratursökning.

2.4.2 Den kvalitativa datainsamlingen

Det finns flera sätt att samla in den kvalitativa datan på, t.ex. genom observationer eller genom olika slags intervjuer. Att använda sig av intervjuer är förmodligen det vanligaste datainsamlingsätt när det gäller denna metod. Fördelen med intervjuer, jämfört med observationer, är flexibiliteten. Genomförandet, behandlingen och analysen av intervjuerna är mycket tidskrävande, men till skillnad från observationer är du inte på samma sätt bunden till en specifik plats under en längre tid. Det finns olika sorters intervjuer. När man använder sig av den kvalitativa metoden är intervjuerna mer öppna.²²

Vi anser att den öppna intervjun lämpar sig bäst för vår datainsamling eftersom vi är intresserade av hur specifika individer tolkar ett speciellt fenomen. Vi har valt att genomföra våra intervjuer ansikte mot ansikte eftersom det är lättare att få en personlig kontakt med respondenten om man rent fysiskt sitter mitt emot varandra. När vi sitter ansikte mot ansikte med en person har vi också mycket lättare för att uppfatta hur långt vi kan och bör gå när vi t.ex. ber om ytterligare fördjupning av ett svar, än vad vi har om vi gör en telefonintervju. Vi kan vid en öppen intervju även lättare uppfatta om respondenten ser besvärad ut och inte vill tala om ett ämne. Dock är den så kallade intervjuareffekten större vid besöksintervjuer än vid telefonintervjuer. Intervjuareffekten innebär att intervjuarens fysiska närvaro kan medverka till att respondenten uppträder mer onormalt. Ett exempel kan vara att personen som intervjuar ser ointresserad ut och att respondenten då snabbt försöker hitta på svar för att göra denne nöjd. Trots detta verkar besöksintervjuer rent allmänt innebära färre och mindre allvarliga hot mot tillförlitligheten än intervjuer via telefon.²³

Att genomföra individuella besöksintervjuer är tidskrävande. Som forskare måste man lägga ner tid på att administrera den enskilda intervjun. En tid för mötet måste avtalas, vi måste förflytta oss från plats till plats m.m. Utöver detta brukar öppna besöksintervjuer ge stora datamängder, i vårt fall bandupptagningar, som också begränsar antalet respondenter. En risk är att vi får in så mycket information att vi inte klarar av att få en överblick av den.²⁴ Vårt mål är att genomföra så många intervjuer att vi når en mättnadspunkt där ännu en intervju inte ger oss någon ny information. Dock är vi rent tidsmässigt begränsade i vårt arbete. Vi har med utgångspunkt från ovanstående argument valt att intervjuar åtta respondenter.

²² Bryman & Bell (2003) *business research methods*.

²³ Jacobsen (2002) *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*.

²⁴ *ibid*

2.4.2.1 Intervjuns utformning

När man använder den kvalitativa metoden är intervjuerna mer eller mindre öppna, där de två huvudtyperna är den delvis strukturerade intervjun samt den ostrukturerade intervjun²⁵. Vi har valt att använda oss av en delvis strukturerad intervju. Detta innebär att vi har en lista med intervjufrågor som berör olika ämnen som vi önskar behandla under intervjun, en intervjuhandledning (se bilaga 1). I övrigt är det meningen att intervjun ska vara väldigt öppen och vi har som regel inte haft någon bestämd ordningsföljd på frågorna under intervjun utan ämnena har tagits upp i den ordningsföljd som fallit sig mest naturlig. Meningen är att respondenten ska ha möjlighet att utveckla sina svar och att vi ska kunna ställa lämpliga följdfrågor. Vissa respondenter har mer att säga om vissa saker än andra, vilket man kan utnyttja i den öppna intervjun. Att vi inte har valt att ha en helt ostrukturerad intervju beror på att om man inte har någon strukturering alls kan datan som samlas in bli så komplex att den nästintill blir omöjlig att analysera.

För att ge respondenten en möjlighet att förbereda sig och tänka över våra frågor i lugn och ro har vi valt att i förväg skicka ut våra frågor per e-mail. Denna intervjuhandledning som skickats ut till alla respondenter har sett ut på exakt samma sätt²⁶. Vår målsättning med intervjuerna har dock aldrig varit att de ska mynna ut i identiskt strukturerade intervjusvar utan vi har tvärtom uppmuntrat respondenterna att tala mer öppet om våra frågor. Eftersom intervjuerna har gått till väga på detta sätt har också våra följdfrågor varierat mellan intervjuerna.

För att så mycket som möjligt underlätta för respondenten har vi valt att låta intervjun äga rum i respondentens arbetsmiljö. Vår avsikt med detta val var även att respondenten skulle kunna känna sig så avslappnad och naturlig som möjligt och därmed ha lättare för att besvara våra frågor. För att kunna föra ett bra samtal med respondenten och samtidigt få med allt han eller hon säger ordagrant har vi valt att använda oss av en diktafon. Vi anser att fördelarna med att använda en diktafon är stora. Dels blir samtalet mer naturligt och flyter på lättare eftersom vi inte behöver föra några anteckningar och vi har även en möjlighet att få med direkt ordagranna citat. En av nackdelarna med att använda sig av en diktafon kan vara att respondenten känner sig mer hämmad och inte svarar lika ärligt på våra frågor som han eller hon hade gjort utan diktafon, eftersom respondenten är medveten om att allt han eller hon säger spelas in. Vi anser dock att denna risk har minimerats genom att vi försäkrat våra respondenter om att de förblir anonyma i vår undersökning. Det kan också hända att respondenten reagerar negativt på att bli inspelad på band och helt enkelt avböjer. I vår undersökning har vi dock inte mött några negativa reaktioner, många har tvärtom sett detta som något positivt som fått samtalet att flyta på bättre.

²⁵ Bryman & Bell (2003) *business research methods*.

²⁶ Se bilaga 1

Vi hade inte i förväg bestämt hur långa intervjuerna skulle vara. Vi insåg dock att vi inte kunde ta alltför mycket av respondentens tid och har därför låtit det vara mycket upp till respondenten själv att avgöra hur länge han eller hon vill prata. I genomsnitt har en intervju tagit cirka femtio minuter.

2.4.2.2 Urval

Som tidigare nämnts var vårt mål att intervjua åtta personer. Eftersom det inte har varit helt lätt att få respondenter att ställa upp på intervjuer har vi inte kunnat vara alltför begränsade i vårt urval. Våra kriterier har varit att personen i fråga arbetar i branschen och kommer i kontakt med oberoendefrågor. För att komma i kontakt med eventuella respondenter sökte vi efter telefonnummer till stora och små revisionsbyråer i Lund- och Malmöregionen. I många fall kom vi till en telefonväxel där personen i sin tur kunde vidarebefordra oss till en studentkontakt eller annan lämplig person. Oftast var det relativt lätt att få någon på de större revisionsbyråerna att ställa upp på en intervju. På de mindre byråerna vi kontaktade fanns det bara ett fåtal revisorer och många av dem hade tyvärr inte tid att ställa upp på en intervju. Vi har genomfört intervjuer med fem personer som arbetar på någon av de fyra stora revisionsbyråerna²⁷ och två personer som arbetar på mindre revisionsbyråer. Tyvärr fick vi ett bortfall på en av respondenterna från en mindre byrå. Bortfallet berodde på en dubbelbokning från respondentens sida och gick inte att boka om inom en rimlig tid. Vi anser dock att det intervjumaterial vi samlat in är tillförlitligt för undersökningens värde. Att vi valde att intervjua fler revisorer från de stora byråerna beror på att dessa oftast möter både stora och små klienter i sina uppdrag. En revisor på en mindre byrå har vanligtvis endast erfarenhet av att arbeta med små klienter och kan därför enbart uttala sig om det. Vi anser dock att deras synpunkter är högst intressanta för vår undersökning eftersom deras förhållande till små klienter kanske ibland skiljer sig från revisorerna på de stora byråerna.

Vi har framförallt önskat intervjua godkända eller auktoriserade revisorer eftersom vi anser att dessa besitter stor kunskap inom området. En av våra respondenter är dock inte revisor utan redovisningsekonom. Detta såg vi inte som någon nackdel, då vi ansåg att han kunde ge oss intressanta svar eftersom han har arbetat länge i branschen på en liten byrå.

2.4.2.3 Sammanställning av data till empiri

När vi var klara med intervjuerna hade vi flera timmars inspelade ljudband. Det första vi var tvungna att göra var att förenkla och strukturera

²⁷ Deloitte, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers.

informationsmängden för att kunna få en överblick av materialet. Vi valde att lyssna igenom alla band och samtidigt skriva ner allting som sades under intervjuerna. Det finns både fördelar och nackdelar med detta arbetssätt. Skriver vi ner allt blir det mycket lättare att hoppa fram och tillbaka i ett samtal. Nedskrivna intervjuer har också den enorma fördel att man kan skriva kommentarer i marginalen och även markera intressanta saker. Dessutom finns det en garanti för att vi får med allt, vi glömmer inga viktiga synpunkter, vilket är mycket lättare att man gör om man bara noterar vissa delar av intervjun. Det är lättare att i efterhand sälla bland informationen och att ta med det väsentliga. Den stora nackdelen med att skriva ner hela intervjuerna är dock att det tar väldigt lång tid.

2.5 Undersökningens värde

Det är av yttersta vikt att både undersökare och användare av en viss sorts dokumentation kan bedöma kvalitén på undersökningsresultatet. Vid en undersökning måste man alltid sträva efter att försöka minimera problem som har att göra med giltighet (validitet) och tillförlitlighet (reliabilitet). Somliga anhängare av den kvalitativa metoden anser att det endast är den kvantitativa metoden som måste granskas på detta sätt. Dock måste även en kvalitativ metod genomgå en kritisk granskning vid bedömningen av om slutsatserna är giltiga och går att lita på. Det betyder att vi måste försöka förhålla oss kritiska till kvalitén på den data vi samlat in.²⁸

2.5.1 Validitet

Validitet handlar om huruvida man lyckats mäta och identifiera det som var avsett att mätas. Är validiteten hög finns det ett tydligt samband mellan det forskaren avser att mäta och det teoretiska resonemanget som utvecklas. Validitet handlar också om till vilken grad undersökningen kan användas för att generalisera sociala förhållanden.²⁹ En del variabler går att definiera med hög precision och utgör därför inget problem beträffande validitet. Till denna kategori tillhör egenskaper som kön, ålder och vikt³⁰. Eftersom vi i vår undersökning ska mäta åsikter och uppfattningar blir det omedelbart svårare att uppnå hög validitet.

²⁸ Jacobsen (2002) *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen.*

²⁹ Bryman & Bell (2003) *business research methods.*

³⁰ Jacobsen (2002) *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen.*

Validitetsbegreppet kan delas upp i giltighet, relevans och definitionsvaliditet. Giltighet visar den generella överensstämmelsen mellan vårt teoretiska och vårt empiriska begreppsplan. Relevansbegreppet visar istället hur relevant det empiriska variabelurvalet är i jämförelse med problemställningen. Definitionsvaliditeten är svår att mäta eftersom den anger i vilken utsträckning de teoretiskt definierade begreppen stämmer överens med definitionen av de empiriska variablerna.³¹

Vår undersöknings validitet är till stor del beroende av våra källor. Som forskare bör vi alltid kritiskt ifrågasätta urvalet av källor. Beträffande respondenterna är det framförallt två faktorer som är viktiga, nämligen deras kunskap och deras ärlighet. Vi tvivlar inte på att våra respondenter besitter den kunskap som krävs för att svara på våra frågor eftersom majoriteten av dem har arbetat i branschen väldigt länge. För att förstärka validiteten i intervjuvaren mailade vi på förhand frågformuläret till respondenten. Detta gjorde att respondenten hade tid att sätta sig in i frågorna innan intervjun och på så sätt eventuellt kunna ge oss mer genomtänkta och kanske bättre svar. Vad gäller ärlighet är det alltid svårt att styra detta. Vi är medvetna om att en del av våra frågor kan uppfattas som känsliga, vilket skulle kunna bidra till att personen som blir intervjuad tycker en sak men säger en annan för att inte avslöja hur man egentligen gör. En anledning till att vi valde intervjuer framför enkätutskick är att vi på så sätt tror att vi kan få mer ärliga svar när vi sitter ansikte mot ansikte med respondenten än vad vi hade fått genom att använda ett frågeformulär. Att våra respondenter får vara anonyma bör även öka sannolikheten för att de svarar ärligt vilket bidrar till en ökad validitet. Ytterligare en faktor som bör bidra till att vår undersökning får en högre validitet är respondentens stora möjlighet att ge spontana svar och på eget initiativ utveckla frågorna under intervjun. Information som kommer spontant från en uppgiftslämnare tillskrivs ofta större giltighet än svar som är ett resultat av ledande frågor från forskaren.³²

2.5.2 Reliabilitet

Med reliabilitet avses frånvaron av slumpmässiga fel. En undersökning där själva mätningen inte påverkas av vem som utför mätningen eller de omständigheter under vilka den sker har en god reliabilitet. Hög reliabilitet är en förutsättning för att uppnå validitet hos en mätning. Som ett exempel kan nämnas att ett perfekt mätinstrument kan bli värdelöst om det tillämpas felaktigt eller slarvigt.³³ Är reliabiliteten hög ska det vara möjligt att ”kopiera” en undersökning och därmed uppnå samma resultat. Att mäta reliabiliteten i en kvalitativ undersökning anses vara svårt eftersom det är omöjligt att ”frysa” ett socialt tillstånd och

³¹ Andersen (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod.*

³² Jacobsen (2002) *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen.*

³³ ibid

omständigheterna kring det och skapa exakt samma förutsättningar för en annan forskare vid ett annat tillfälle.³⁴

För att öka reliabiliteten försöker man säkerställa att mätningarna genomförs så identiskt som möjligt. Det gäller att undvika slumpens inverkan på själva mätningen. Beträffande intervjuer kan det ibland vara svårt att genomföra varje intervju under exakt samma omständigheter. Även om man försöker eftersträva en så likvärdig miljö som möjligt finns det alltid faktorer man inte kan påverka. Personen som intervjuar kan t.ex. inte styra över att respondenten är stressad och svarar på frågorna så fort som möjligt medan en annan svarar på frågorna avspänt och i lugn och ro. Det är givet att dessa omständigheter kring intervjun kraftigt kan komma att påverka intervjupersonens svar.³⁵

En viktig fråga som vi som forskare bör ställa är om det är något hos själva undersökningen som har lett till de resultat vi kommit fram till. Det är relativt självklart att vi som forskare på ett eller annat sätt påverkar den vi intervjuar. Detta är ett fenomen som kallas intervjuareffekt. Den intervjuade kan komma att påverkas av alltifrån vad vi har på oss till hur vi säger saker och ting. Det bör tilläggas att dessa undersökareffekter är omöjliga att fullständigt kontrollera. Vi har dock försökt att uppträda på ett så likartat sätt som möjligt för att inte påverka någon specifik respondent i en särskild riktning.

2.6 Disposition

För att besvara vår forskningsfråga används en kvalitativ datainsamlingsmetod. Vi har valt att genomföra sju stycken intervjuer med revisorer på olika revisionsbyråer. I följande avsnitt redogörs det för teorier som är relevanta för vår undersökning. Dessa kommer att bidra till att problematisera revisorns roll och oberoende. Därefter presenteras den insamlade datan från intervjuerna uppdelat på olika områden för att göra det mer överskådligt. Studien avslutas med en slutsats där forskningsfrågan besvaras och uppsatsens teoretiska bidrag lämnas. Avslutningsvis följer reflektioner över slutsatserna och förslag lämnas till fortsatta studier.

³⁴ Bryman & Bell (2003) *business research methods*.

³⁵ Lundahl & Skärvad (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*.

3. Litteraturgenomgång

I detta avsnitt redogörs det inledningsvis för vad som har påverkat utvecklingen av redovisningssystemet i Sverige. Därefter behandlas dagens normbildning, varav analysmodellen är en viktig del. Avsnittet kommer att avslutas med en redogörelse för vad som ryms inom begreppen revisions- respektive konsultverksamhet och hur dessa förhåller sig till revisorns oberoende.

3.1 Redovisningens utveckling

Traditionellt sett har redovisningssystemet setts som en process där outputs har bestämts genom att givna inputs har formats av systemet och dess redovisningsprinciper. På så sätt kan ett redovisningssystem formas för att uppfylla önskade syften och det är alltså syftet med redovisningen som driver utvecklingen av redovisningsnormer. Syftet kan förändras med tiden och omständigheterna. Det finns dock ingen generellt accepterad teori för att tolka redovisningsstandards trots betydande försök att skapa detta³⁶. Avsaknaden av en redovisningsteori kan bero på att redovisningens funktion i samhället har missuppfattats. Med tanke på att redovisningssystemet får betydelse efter hur det används i ett specifikt sammanhang, kan man antyda att redovisning är ett kulturellt fenomen. Ett exempel är att en internationell regel översätts och tolkas på olika sätt i olika länder.³⁷

De två huvudsyftena med redovisning sägs vara att skapa tillgänglig information för att ledningen ska kunna styra verksamheten samt att skapa underlag för aktieägarnas beslutsfattande. Det första syftet behandlar intressekonflikten mellan principal och agent, medan det senare handlar om den rationella modellen, det vill säga val mellan olika alternativ. Utvecklingen av redovisningssystemet är en politisk process. Benägenheten för mottagaren att ta in informationen beror mycket på hur argumentationen förs för och emot olika principer. Regelsättningen styrs även av sociala faktorer. För aktörer som deltar i debatten kring regelsättningen av redovisningsnormer är det viktigt att dels ta initiativ, men

³⁶ Watts & Zimmerman 1979 genom Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting , Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

³⁷ Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting , Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

också att ha en bra timing och en stabil maktbas. Att ha god fackmässig expertis kan ibland kompensera bristen på makt.³⁸

3.1.1 Den finansiella redovisningens utveckling

Utvecklingen av den finansiella redovisningen i Sverige kan endast förstås utifrån Kreugerkraschen. I början av 1900-talet tog industrialiseringen i Sverige fart under oreglerade former, vilket finansierades privat med undantag från Kreuger. Aktierna i hans holdingbolag var en av de störst hållna säkerheterna i världen. Vid Kreugerkraschen 1932, då Kreuger avslöjades som en svindlare, tappade industrin mycket av sitt anseende. Ett antal förändringar inträffade som följd av denna skandal. Socialdemokraterna kom till makten och revisorerna utnyttjade situationen och etablerade sig som profession. År 1936 ingick arbetsgivarna och fackföreningarna en överenskommelse med syftet att utarbeta ett system för att lösa industriella konflikter och undvika strejk. I och med det lades grunden för en svensk välfärdsstat. Skatteincitament för industriell tillväxt introducerades och staten tog alltmer på sig rollen som "watch-dog". Inte förrän på sent 1960-tal var kapitalmarknaden så pass stark att den ställde krav på att redovisningsinformation skulle göras tillgänglig för allmänheten. På 1970-talet drabbades staten av en finansiell kris och på 1980-talet internationaliserades industrin och finansiellt kapital ansågs mycket gynnsamt.³⁹

3.1.1.1 En profession av revisorer

Även om Sverige hade flera äldre företag kom industrialiseringen sent. Den första aktiebolagslagen, som kom 1848, var en kopia av den franska Code de Commerce. 1895 hade en praxis av företagsbildning utformats i en så stor utsträckning att man övergav statens system. Aktiebolagslagen innehöll regler om företagsbildning, bolagsstämma, redovisning och revision. En framträdande del av 1895 års lag var att investerarna skulle skyddas och en marknad för revisorer etablerades därmed. Lekmannarevisorerna försökte vid flera tillfällen få Riksdagen att tillsätta en kommitté för att utreda hur en profession av revisorer kunde organiseras, men dessa försök misslyckades. År 1899 inbjöds revisorer, genom en annons, till ett möte vars syfte var att bilda en sammanslutning av revisorer.⁴⁰ Ungefär 80 personer dök upp och föreningen Svenska Revisorssamfundet (SRS) bildades, vars syfte var att markera professionalitet gentemot lekmannarevisorer⁴¹. Revisorerna försökte på nytt få upp frågan om

³⁸ Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

³⁹ *ibid*

⁴⁰ *ibid*

⁴¹ Artsberg (2003) *Redovisningsteori – policy och praxis*.

deras organisation på Riksdagens agenda och de lät även ett arbetarparti göra en studie över hur sällskapet skulle kunna organiseras. Arbetarpartiet rekommenderade en lösning baserad på den engelska institutionen. 1912 började revisorer auktoriseras i Sverige, vilket genomfördes av Handelskammaren i Stockholm som ej var statlig. Detta var något som redan förekom i Tyskland och Norge. Handelshögskolan i Stockholm hade även börjat utbilda studenter i enlighet med professionens krav. Redan från början fanns det ett krav från Handelskammaren att en auktoriserad revisor var tvungen att ha en akademisk utbildning. Några år senare, 1919, anslöt sig den andra svenska Handelskammaren till samma regler för auktorisation.⁴²

SRS hade 1922 lämnat in ett förslag till staten där man framförde sin önskan om att licensiering av revisorer skulle ske av ett statligt organ istället för av Handelskammaren. Förslaget gick dock inte igenom och det dröjde ända till 1973 innan staten, genom Kommerskollegiet som tillsynsmyndighet, övertog ansvaret för auktorisation av revisorer. Idag är det statliga Revisorsnämnden som agerar tillsynsmyndighet.⁴³ År 1923 bröt 15 medlemmar sig ur SRS och bildade FAR, som hade krav på att medlemmarna skulle vara auktoriserade. FAR:s första ordföranden var professor Oskar Sillén som satt på posten fram till 1941. Processen att förbättra revision och redovisning drevs i stor utsträckning av oron för bedrägerier, vilket också bidrog till att ABL från 1895 reviderades redan 1910. Motiven för revideringen av lagen var dels att skydda allmänheten från olämpliga affärsrisker men också aktieägarna mot direktörer i styrelsen som utnyttjade sin position eller på annat sätt skötte företagets affärer på ett oduglig sätt. Man ville också ge minoritetsägare bättre rättigheter.⁴⁴

Striktare regler för revision ansågs vara det bästa instrumentet för att uppfylla målet om att skydda aktieägarna. Det beslöts även att finansiella rapporterna skulle göras tillgängliga minst en vecka före den årliga bolagsstämman och att alla aktieägare skulle ha möjlighet att få årsredovisningen hemskickad. Därmed hade allmänheten indirekt en möjlighet att upptäcka konstigheter men trots detta var årsredovisningen i princip fortfarande en angelägenhet mellan företagets ägare och ledning.⁴⁵

⁴² Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting , Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

⁴³ Artsberg (2003) *Redovisningsteori – policy och praxis*.

⁴⁴ Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting , Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

⁴⁵ *ibid*

3.1.1.2 Kreugerkraschen

Kreugers imperium växte kraftigt på 1920-talet. Holdingbolaget Kreuger & Toll hade den största andelen aktier på New York-börsen i förhållande till sin omsättning och överlevde 1929 års börskrasch utan större skada. Det är svårt att överskatta det inflytande som Kreuger hade som industriman i Sverige. Kreuger var av den åsikten att den enda information investerarna behövde var företagets framtida utdelningspolicy. Allmänheten hade på så sätt inte någon möjlighet att tolka detaljerad redovisningsinformation eller strategiska uppställningar. Kreugers policy var att ha en utdelning på 20 % av det nominella aktiepriset. I utbyte mot att hjälpa flera europeiska stater med deras finansiella problem efter första världskriget erhöll Kreuger monopolrättigheter på deras nationella tändsticksmarknader. För att upprätthålla den höga utdelningen ökade Kreuger värdet på tillgångarna som var kopplade till monopolrättigheterna och han kunde då visa på en tillräckligt hög utdelningsbar vinst. Han kunde då finansiera utdelningarna genom att ge ut ännu fler värdepapper. Systemet kollapsade 1932 och Kreuger begick därefter självmord.

Det kommittéarbete som följde av Kreugerkraschen, för att reda ut skandalen, gav flera möjligheter till maktskifte. Stödet för socialdemokraterna och fackföreningarnas politiska rörelse ökade medan industrin var defensiv.⁴⁶ Debatten om förbättrade revisionstekniker satte fart bland revisorerna själva och man framförde bland annat att revision måste ske kontinuerligt och inte bara en gång per år. Skandaler där auktoriserade revisorer är inblandade i tycks snarare stärka yrkeskårens ställning än försvaga den eftersom kraven på en ökad revision ofta höjs vid sådana tillfällen. Detta är ett mönster man kan se under hela 1900-talet.⁴⁷

Utvecklingen av finansiella redovisningsnormer inleddes efter Kreugerkraschen 1932. På den tiden var inte revisorprofessionen organiserad på det sättet att de kunde ta några egna initiativ. Istället påbörjades det som senare skulle bli den svenska välfärdsstaten vilket leddes av arbetarpartiet. Dessa hade gjort framsteg när marknaden förlorade i anseende på grund av Kreugers bedrägerier. För att ha möjlighet att påverka utformningen av redovisningen var professionen tvungen att ansluta sig till kommittéer som var initierade i den lagstiftande processen. Professionen utvecklade stora färdigheter i att påverka god redovisningssed och drog på så sätt fördel av Kreugerkraschen eftersom den visade på ett behov av kvalificerade revisorer. Resultatet blev att en profession av självständiga experter etablerades.⁴⁸

⁴⁶ Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

⁴⁷ Artsberg (2003) *Redovisningsteori – policy och praxis*.

⁴⁸ Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

3.1.1.3 Föreningarnas framväxt

Både Näringslivets Börskommitté och FAR kom att påverka utvecklingen av praxis i stor utsträckning under 1960-talet. 1964 hade FAR sammansatt en permanent kommitté som skulle utarbeta redovisningsstandards. Denna började genast utarbeta rekommendationer och 1968 fanns åtta stycken. Under denna tid fanns det flera andra kommittéer utsedda av regeringen som arbetade med liknande frågor. En av dessa kommittéer presenterade 1967 ett förslag på en bokföringslag. Lagen kritiserades särskilt för att inte vara anpassad för datoriserad redovisning och Justitiedepartementet beslöt sig för att tillsätta en ny kommitté. Denna kommitté lyckades bygga vidare på det tidigare utkastet och presenterade 1973 ett nytt förslag. Kommittén utarbetade även en ny aktiebolagslag (ABL) där de samordnade sitt arbete med andra nordiska länder. Färdigställandet av ABL försenades med anledning av att man ville koordinera lagen med bokföringslagen som var under uppbyggnad. Under denna tid handlade den politiska debatten i stor utsträckning om arbetsförhållanden och företagsdemokrati. Lagstiftande initiativ var vanligt förekommande och staten var aktiv i sin reglering av industrin. Fackföreningarna beviljades enligt lag medbestämmande och trenden gick generellt mot att arbetstagarna fick ett ökat inflytande över ledningens beslut. Trots detta hade det inte så stor politiskt betydelse, vilket också avspeglade sig i Bokföringsnämndens (BFN) sammansättning.⁴⁹ Bokföringsnämnden startade sitt arbete 1976 och hade till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningspraxis i företagens redovisning och finansiella rapporter. Ett av skälen till att staten involverade sig i utformningen av redovisningsstandarderna var att FAR utgjorde en intressegrupp och därför inte kunde förväntas arbeta opartiskt i denna process.

FAR är representerade i BFN och har lyckats etablera ett välfungerande samarbete mellan de två organen. Eftersom BFN på sätt och vis är relaterad till Bokföringslagen, vilken är applicerbar på alla enheter som är bokföringsskyldiga, har de arbetat ur ett brett perspektiv när det gäller redovisningsproblem. FAR har istället koncentrerat sig på frågor relaterade till årsredovisningen. På sent 1980-tal förekom förhandlingar mellan FAR och organisationen bakom Näringslivets Börskommitté för att ta fram en gemensam redovisningskommitté formad efter det amerikanska FASB. Det fanns ett behov av en bättre organiserad reglering.⁵⁰

⁴⁹ Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

⁵⁰ *ibid*

3.1.1.4 Sammanfattning

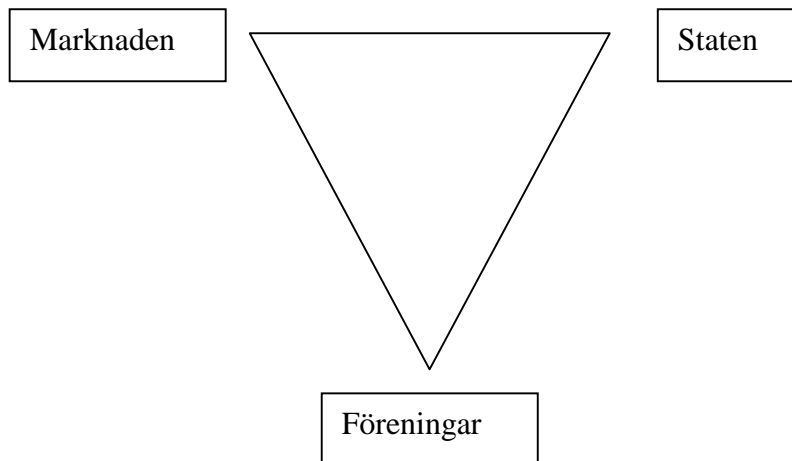
Runt sekelskiftet genomgick Sverige organisatoriska förändringar inom den finansiella sektorn. Bedrägerier var vanligt förekommande vilket bidrog till krav på bättre ordning och en bättre organisation inom redovisningsområdet. Institutioner byggdes upp och professioner inom revision och redovisning formades. Kriserna med Kreuger och den höga arbetslösheten på 1930-talet bidrog också till utvecklingen av nya redovisningsnormer. Kreugerkraschen försvagade industrin kraftigt och den nya socialdemokratiska regeringen förde en politik för att bekämpa arbetslösheten. Under 1980-talet drogs staten med ett permanent budgetunderskott med en stagnerande kommunal expansion som följd. Detta gjorde att statens ställning försvagades. Kapitalmarknaden fick istället en ökad betydelse och internationaliserades. Tidigare var redovisningsprofessionen starkt knuten till den statliga bokföringsnämnden. Allteftersom marknaden stärkte sin position började professionen förhandla om ett samarbete med Marknaden.⁵¹

3.1.2 Olika kontrollmakter i redovisningsregleringen

Streeck & Schmitter (1985) har identifierade tre kontrollmekanismer som påverkar normer i samhället. *Marknaden* är en av dessa makter och kontrollerar genom fördelad konkurrens där aktörer deltar för att uppnå individuella vinster och konkurrenskraftigt beteende genererar normer. *Staten* utövar istället sin kontroll genom hierarkiska strukturer där regler satta av sakkunniga organ skapar normer. Den tredje makten representeras av *föreningar*, och när dessa innehar sin kontroll är instinktiv lojalitet mellan medlemmar av sociala sammanslutningar källan till regleringen. Genom att applicera denna konstruktion på svenska förhållanden kan en del egendomar urskönjas.⁵²

⁵¹ Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting , Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

⁵² *ibid*



53

Statens direkta involvering i regleringen av redovisningen gör att korporatism antas vara den bästa beskrivningen av hur redovisningsregleringen verkar i Sverige. Redovisningsregleringen riktar sig främst till den breda ekonomiska sektorn. Revisorerna i Sverige har försökt att ta efter det inflytandet redovisningsprofessionen i Storbritannien och USA har och försökt introducera förenings- och marknadsmässiga principer för reglering. De rekommendationer FAR tidigare utarbetade var inte bindande och staten bildade själv 1976 Bokföringsnämnden. Bokföringsnämnden var dels ett resultat av arbetet med utformningen av bokföringslagen men den uppkom också för att staten kände att FAR inte var tillräckligt objektiva som förening för att utforma redovisningsstandards. Bokföringsnämnden representeras av experter från olika intressegrupper. Bokföringsnämndens förslag och beslut är inte i sig lagstadgande, utan måste genomgå en godkännande process. Staten är direkt involverad i auktorisationsprocessen av medlemmarna i redovisningsprofessionen. Efter att ha uppnått de akademiska kvalifikationerna som krävs för auktorisation, samt praktisk erfarenhet, kan ansökan om registrering ske. Därefter finns det en möjlighet att ansöka om medlemskap i FAR. Denna tvåfaldighet med BFN som är statlig och FAR som är en ren intresseorganisation är något unikt för Sverige jämfört med andra länder. Till en början var FAR inte nöjd med etableringen av bokföringsnämnden och att de började utforma regler. Senare på 1980-talet utvecklade dock de två organisationerna ett samarbete. FAR har dessutom varit och är representerade i BFN.⁵⁴

⁵³ Streeck & Schmitter genom Puxty & Willmott "Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, pp. 273-291, 1987.

⁵⁴ Puxty & Willmott "Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, pp. 273-291, 1987.

3.1.2.2 Professionens sätt att anpassa sig till staten och marknaden

På 1930-talet tappade industrin delar av sin legitimitet på grund av depressionen och Kreugerkraschen. Detta skapade möjligheter för arbetarrörelsen att föra fram sina idéer. De satsade på att få ordning på ekonomin och förde en politik enligt Keynesianska principer för att bekämpa arbetslösheten. Efter första världskriget behöll Socialdemokraterna makten och utnyttjade sin position till att bygga upp den svenska välfärdsstaten, vilket bland annat innebar en expansion av den offentliga sektorn. Den starka välfärdsstaten tillät fackföreningarna att stärka sin ställning och organisera sig. När staten och industrin var starkt sammansvetsade och ingen annan än fackföreningarna och arbetsgivarna hade möjlighet att påverka blir redovisningsprofessionen tvungen att på något sätt försöka nästla sig in hos makthavarna t.ex. genom att agera som redovisningsexpertis åt statliga kommittéer. Professionens medlemmar var skickliga och lyckades påverka utvecklingsprocessen av redovisningsnormer trots statens och industrins starka maktposition. Det verkar som att även om staten har den beslutsfattande rollen gällande redovisningsregleringen kan professionen göra sig hörd i de viktigaste angelägenheterna. FAR har enda sedan 1930-talet varit en stark intressegrupp som har varit framgångsrik i att framföra sina åsikter. Föreningen har varit skicklig på att nästla sig in i nätverk där de har möjlighet att influera. På så sätt finner redovisningen sin roll i relation till en stark maktstat. På tidigt 1980-tal försvagades statens position genom budgetunderskott och nya skatteregler. Kapitalmarknaden uppmärksammades och fick ökad legitimitet vilket professionen utnyttjade och anpassade sin utformning av standards mot denna marknad.⁵⁵

3.1.2.3 Organisatorisk legitimitet

Redovisning kan förklaras som en rapportering efter ett standardiserat ramverk av regler som är skapade för att tillfredsställa informationsmottagaren så att han eller hon inte vilseleds. Vikten av revisionens roll kan byggas upp antingen genom att något rättfärdigar behovet av nya regler, eller genom att man finner någon tillräckligt trovärdig att utgöra en funktion som utvecklar regelsystemet. Ett behov av nya regler uppstår oftast efter skandaler eller genom att man anser att reglerna inte är tillräckligt standardiserade för att man ska kunna göra rättvisa jämförelser. För att någon ska anses tillräckligt lämplig för att utveckla redovisningssystemet fordras oftast en sammanhängande grupp som är tillräckligt etablerad för att tillträda en position som representabel expertisgrupp.⁵⁶

⁵⁵ Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

⁵⁶ *ibid*

Redovisningens roll legitimeras genom dess förmåga att avspegla omgivningens angelägenheter. En organisation uppnår legitimitet genom handling, beslut eller reflektion. Genom goda handlingar, som uppskattas av omgivningen, vinner en organisation legitimitet och när det gäller besluten rör det ofta konfliktslösningar mellan olika parter. En organisation kan även uppnå legitimitet genom reflektion. Genom att avspegla samhällets åsikter förvärvar organisationen en rättighet att representera opinionen vid formuleringen av standards och andra beslutsfattanden.

Staten har skapat sin legitimitet genom en utökad form av konsultation. FAR har haft svårigheter med att upprätthålla sin legitimitet. Detta på grund av att redovisningsstandards har utarbetats i en särskild redovisningskommitté som inte direkt har tagit hänsyn till åsikter från parterna utanför professionen. Statliga bokföringsnämnden utgörs däremot av en representabel expertis där alla större intressegrupper är representerade. För att Bokföringsnämndens standarder ska vinna legitimitet måste dock nämndens medlemmar representeras av de mest ansedda personerna inom respektive intressegrupp.⁵⁷

3.1.2.4 Sammanfattning

Under 1900-talet har det varit starka kast i normbildningen mellan staten och marknaden. En slumrande kapitalmarknad har inte gett revisorerna möjlighet att inta en framträdande roll. Finansiella kriser, såsom Kreugerkraschen, bidrog dock till att marknaden efterfrågade en ökad kvalitet på redovisningen. Likaså bidrog de alltmer förekommande bedrägerierna till att ett behov av kvalificerade revisorer uppmärksammades. För att skapa en god utveckling av normbildningen fick föreningar, såsom FAR, en ökad betydelse. De besitter den expertis som krävs för att utveckla redovisningssystemet samt en god redovisningssed.

Tidigare hade kapitalmarknaden inte någon särskilt framträdande roll och redovisning har därför inte setts som särskilt betydelsefullt. Här har det skett stora förändringar, särskilt under det senaste decenniet. Kapitalmarknaden har fått större betydelse i och med att den har blivit alltmer komplex. Kapitalplaceringarna har blivit allt fler och efterfrågan på tillförlitlig information om företagen har ökat⁵⁸. Detta har medfört att revisorernas roll har stärkts. De stora förändringarna som skett inom näringslivet på senare år har även ifrågasatt revisorernas oberoendeställning. Debatten kring skärpta krav på revisorernas oberoende har lett fram till en ny normbildning och revisorslag.

⁵⁷ Jönsson "Role Making for Accounting while the State is Watching", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546, 1991.

⁵⁸ *Analysmodellen för prövning av revisors opartiskhet och självständighet*, utgivet av FAR 2001.

3.2 Revisionsverksamhet

Innehållet i begreppet revisionsverksamhet är av avgörande betydelse eftersom det kan sägas uppställa de yttersta gränserna för den verksamhet som en revisor får ägna sig åt. Vid bestämmandet av definitionens innehåll har lagstiftaren utgått från revisorns kärnverksamhet, det vill säga granskningen, och verksamhet som har ett nära samband med sådan granskning.⁵⁹ Enligt lagtexten är definitionen 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 b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning av a)”.⁶⁰ Genom denna definition har lagstiftaren låtit begreppet ha en relativt vid omfattning. Adam Diamant menar dock i sin avhandling om revisorns oberoende att synen på vad som ska anses utgöra revision (och revisionsverksamhet) måste avgränsas genom uppställandet av vissa ramar för revisorns verksamhet. Dessa ramar bör i sin tur sättas av de premisser som gäller för fastställandet av revisorns kärnverksamhet, det vill säga revision.⁶¹

3.2.1 Nya revisorslagen

År 1996 tillsattes Revisionsbolagsutredningen som fick till uppgift att pröva om det fanns anledning att begränsa revisorns rätt att bistå sin klient med rådgivning, för att oberoendet inte skulle skadas. Utredningen ledde fram till en ny revisorslag (2001:883) som trädde i kraft 1 januari 2002.⁶² Enligt revisorslagen ska en revisor i revisionsverksamhet utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden⁶³. Revisionsverksamheten ska också organiseras på så sätt att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs⁶⁴.

I den nya Revisorslagen ingår analysmodellen som just ska pröva revisorns oberoende. Analysmodellen motsvarar i stora drag EU-kommissionens modell. I lagen lämnas det mesta öppet om hur analysmodellen ska tillämpas och vad prövningen bör leda fram till i det enskilda fallet. Den begränsade vägledningen ger utrymme för en fri utveckling i praxis och god revisorssed. Förarbetena till revisorslagen hänvisar dock till EU:s regler, vilka är mer detaljrika och kan ge en bättre vägledning än de svenska reglerna. EU-reglerna är dock så kallade

⁵⁹ Diamant (2004) *Revisors Oberoende*.

⁶⁰ Revisorslag 2001:883 2 § 7 p.

⁶¹ Diamant (2004) *Revisors Oberoende*.

⁶² *Analysmodellen för prövning av revisors opartiskhet och självständighet*, utgivet av FAR 2001.

⁶³ Revisorslag 2001:883, 20 §.

⁶⁴ *Analysmodellen för prövning av revisors opartiskhet och självständighet*, utgivet av FAR 2001.

minimiregler, vilket innebär att svenska revisorer inte får glömma att beakta de svenska reglerna som kan avvika på vissa punkter. Den nya lagen tydliggör revisionsbranschens traditionella sätt att arbeta och Revisorsnämnden har enligt lagen en skyldighet att se över omständigheterna i det enskilda fallet: ”en bedömning av revisorns förmåga att utföra revisionsuppdragen med opartiskhet och självständighet skall göras utifrån en hypotetisk tredje man som är kunnig och omdömesgill och har kunskap om samtliga relevanta omständigheter”⁶⁵. Det är på så sätt upp till revisorn att visa att hans opartiskhet och självständighet inte är hotad, vilket kan visas genom utförlig dokumentation och t.ex. genom att lämpliga motåtgärder vidtas. Tidigare, innan den nya revisorslagen trädde i kraft, var revisorn tvungen att avsäga sig ett uppdrag om det inför allmänheten fanns en synlig omständighet som normalt var att se som ett hot mot revisorns oberoende. Idag har revisorn möjlighet att åta sig ett uppdrag om han eller hon noga dokumenterar sin analys av förekommande hotbilder mot opartiskheten och självständigheten och visar hur dessa kan undanröjas. Ifrågasätter en utomstående part revisors oberoende i någon situation ska denne i efterhand, genom Revisorsnämnden och domstolarna kunna kontrollera detta.⁶⁶

En viktig förändring i och med den nya revisorslagen är det nya sättet att se på revisorns opartiskhet och självständighet i ett revisionsuppdrag. I tidigare lag (1995:528) fanns förbudslistor över vad som inte var tillåtet. I den nya revisorslagen har detta ersatts av analysmodellen, som ska användas för att ta reda på om det föreligger någon hotbild för revisorns objektivitet i uppdragen han åtar sig. Nytt är också att man i modellen ska beakta olika åtgärder som revisorn kan vidta för att minska eller eliminera hoten.⁶⁷

3.2.1.1 Analysmodellen

Analysmodellen är utformad enligt ett internationellt mönster och innebär att revisorn inför varje nytt uppdrag ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för att uppdraget utförs med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Det kan även finnas anledning att pröva befintliga uppdrag, om någon särskild omständighet uppkommit. Fem hotbilder har formulerats i analysmodellen. Revisorn ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag om han eller hon eller någon annan i den revisionsgrupp⁶⁸ där han eller hon är verksam:

⁶⁵ *Analysmodellen för prövning av revisors opartiskhet och självständighet*, utgivet av FAR 2001.

⁶⁶ *ibid*

⁶⁷ *ibid*

⁶⁸ En grupp av företag i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av ägarförhållanden eller annat får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap. FAR INFO nr 7, 2003.

- har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet.
(Egenintressehotet)
- vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget.
(Självgranskningshot)
- uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet.
(Partställningshot)
- har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning.
(Vänskapshot)
- utsätts för eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag.
(Skrämselhot)⁶⁹

Utöver dessa hotbilder finns det en generalklausul som innebär att revisorn ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet⁷⁰. En stor förändring i och med den nya revisorslagen är att revisorn inte behöver avböja eller avsäga sig ett uppdrag 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 självständighet⁷¹. Även om revisorn efter att ha genomfört oberoendeanalysen finner att opartiskheten och självständigheten inte är hotad i ett uppdrag han eller hon åtar sig, måste revisorn dock vara beredd på att Revisorsnämnden begär att revisorn lägger fram utredningen som visar detta. Kravet på dokumentation är därför hög⁷².

När ett uppdrag ska prövas i analysmodellen går man igenom tre steg. Först sker en identifiering av eventuella omsändigheter som skulle kunna utgöra ett hot mot revisorns opartiskhet och självständighet, genom att bl.a. undersöka de fem hotbilderna (se ovan). Därefter görs en prövning av det enskilda fallet. Särskilda omständigheter beaktas och en bedömning görs av om vidtagandet av olika motåtgärder kan undanröja anledning att ifrågasätta revisorns oberoende. Avslutningsvis dokumenteras hela analysen. Det ska, vid behov, finnas en möjlighet att för tredje part i efterhand kunna påvisa oberoende.⁷³

För att revisorns självständighet och opartiskhet ska kunna säkerställas krävs enligt revisorslagen vissa organisatoriska förutsättningar. Det fordras allmänna kvalitetssäkrande åtgärder som ska upptäcka, dokumentera och i viss mån åtgärda

⁶⁹ Revisorslag (2001:883), 21 §, 1 st, p 1.

⁷⁰ Revisorslag (2001:883), 21 §, 1 st, 2 p.

⁷¹ Revisorslag (2001:883), 21 §, 2 st.

⁷² *Analysmodellen för prövning av revisors opartiskhet och självständighet*, utgivet av FAR 2001.

⁷³ *ibid*

de hotbilder som kan skada revisorns oberoende. Genom att inneha bra kontrollsystem och rutiner som behandlar oberoendefrågor ska processen kring upprätthållandet av revisorns självständighet och opartiskhet underlättas. Det är även viktigt att företaget har en organisationsstruktur som håller revisionsverksamheten tydligt avskild från eventuella sidoverksamheter.⁷⁴

3.2.2 Revisorns oberoende

För att kunna göra en utvärdering av oberoenderegler krävs det en definition av vad som avses med begreppet oberoende. Enligt Svenska Akademiens Ordbok innebär begreppet bland annat att någon är självständig i förhållande till någon annan. I den nuvarande revisorsregleringen används inte begreppet oberoende då Revisionsbolagskommittén anser att det kan ge intryck av att beskriva "ett absolut tillstånd som professionella revisorer måste uppnå".⁷⁵ I den svenska lagtexten används istället begreppen opartiskhet, objektivitet och självständighet. Revisorn skall för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.⁷⁶ Diamant har i sin avhandling sammanfattat dessa begrepp och utgått ifrån att oberoende ska ses som den samlade mängden av krav som uppställs på revisorns agerande för att han ska kunna uppnå den efterfrågade opartiskheten och självständigheten.⁷⁷ Oberoendet delas vanligtvis in i två grupper, revisorns *faktiska* respektive *synbara* oberoende. Med revisorns faktiska oberoende menas revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för granskningsuppdraget. Det handlar om att avge en objektiv revisionsberättelse. Med revisorns *synbara* oberoende menar man att det inte ska förekomma sådana omständigheter som får omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga att vara objektiv.⁷⁸

3.3 Konsultverksamhet

Med revisionsverksamhet avses enligt revisorslagen revision och annan granskning samt revisionsrådgivning.⁷⁹ Revisorerna ägnar sig även åt annan verksamhet än revisionsverksamhet, vilken benämns konsultverksamhet eller fristående rådgivning. Dessa tjänster för med sig ett antal nya problem beträffande revisorns oberoende. Problemen gäller både revisorns konsultverksamhet i

⁷⁴ *Analysmodellen för prövning av revisors opartiskhet och självständighet*, utgivet av FAR 2001.

⁷⁵ Diamant (2004) *Revisors Oberoende*.

⁷⁶ Revisorslag (2001:883) 20 § och 21 §.

⁷⁷ Diamant (2004) *Revisors Oberoende*.

⁷⁸ Engerstein & Stömqvist, "Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler" *Balans* nr 10, 2003.

⁷⁹ Revisorslag 2001:883 2§.

förhållande till revisionsklienten men även revisorns möjligheter att utöva konsultverksamhet överhuvudtaget.⁸⁰

För att kunna tillämpa analysmodellen är det av ytterst vikt att kunna skilja mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning eftersom dessa två typer av rådgivning behandlas på olika sätt. Gränsdragningen här emellan är dock inte alltid tydlig. Revisionsrådgivning innefattar granskning och annan rådgivning som motiveras av granskningsuppdraget, det vill säga rådgivning som har ett nära samband med revisionen. Som exempel kan nämnas de råd, förslag till förbättringar och andra upplysningar som revisorn är skyldig eller har rätt att lämna vid utförande av granskningsuppdraget. Det avgörande är att rådet har ett nära samband med revisionsverksamheten i övrigt.⁸¹

Rådgivning som inte har ett nära samband med granskningsuppdraget kallas för fristående rådgivning och är inte revisionsverksamhet. Exempel på sådan rådgivning kan vara tillhandahållande av redovisningstjänster, upprättande av bolagets deklaration, skatterådgivning samt upplysningar om gällande regler och hur bolaget ska tillämpa dessa i en konkret situation.⁸²

En invändning som ofta görs mot revisorns möjligheter att utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet, är att det är svårt att fastställa standards för alla de uppgifter som revisorn utför utöver revisionen. Har en revisor bistått en revisionsklient med konsultation och han därefter ska granska de åtgärder som bolaget vidtagit på grund av hans råd, kommer tilltron till hans oberoende att hotas, inte bara p.g.a. hans självgranskning som sådan utan även för att normerna på området är oklara. Risken för självgranskning är kopplad till revisorns funktion i det bolaget han reviderar. Enligt Mautz och Sharaf finns det en skillnad mellan att ge råd som bolagsledningen inte är tvungna att följa och att fylla den bolagsledande funktionen. Revisorn får inte sköta förvaltningen i ett bolag i vilket han fungerar som bolagsrevisor. Han borde däremot få ge råd som är förenade med en klar upplysning om att det är bolagsledningen som ska fatta beslutet. Dessa slutsatser som Mautz och Sharaf kommer fram till bygger på förhållanden i större bolag. I ett större bolag har styrelsen ofta tillgång till egen intern kompetens som kan värdera och eventuellt förkasta de råd som revisorn ger. Revisorns råd behöver alltså inte nödvändigtvis innebära att revisorns och bolagets intressen sammanfaller. Därmed är det inte heller givet att revisorns råd till en sådan klient p.g.a. självgranskning är relevant i ett oberoendeperspektiv. I mindre företag saknas ofta intern kompetens för att kunna ifrågasätta revisorns råd och det är alltså mer sannolikt att ledningen följer revisorns råd och att revisorn har vetskap om detta förhållande. I och med att revisorn ger råd åt bolagsledningen som ledningen med stor sannolikhet följer kommer revisorn att ha ett gemensamt

⁸⁰ Diamant (2004) *Revisors Oberoende*.

⁸¹ "Vägledning för revisorer – Analysmodellen" (2002) SRS.

⁸² "Vägledning för revisorer – Analysmodellen" (2002) SRS.

intresse med ledningen. Denna gemenskap med ledningen är så stark att revisorns oberoende kan hotas på grund av självgranskning.⁸³

3.3.1 Motåtgärder

Beträffande rådgivning gäller att varken revisorn eller någon annan inom revisionsgruppen får fatta beslut åt klienten eller medverka i beslutsfattandet. Däremot kan både revisorn och andra medarbetare på revisionsbyrån lämna förslag till beslut. Sådan rådgivning måste bygga på objektiva ställningstaganden och revisorn (eller medarbetaren) bör eftersträva att redovisa olika möjliga alternativ. Revisorn bör ange för- och nackdelar med de olika alternativen för att på så sätt säkerställa att kunden självständigt kan fatta ett underbyggt beslut. När man ska avgöra vilka typer av motåtgärder som behöver vidtas för att säkerställa oberoendet, är det en mängd olika faktorer som måste beaktas. Nedan behandlas de främsta av dessa.

Revisorn måste tänka på i vilken omfattning rådgivningen berör en post som är av väsentlig betydelse för revisionen. Avser rådgivningen en post eller ett område som är oväsentlig eller där risken bedöms som liten behöver inte rådgivningen påverka revisionen. Har rådgivningen däremot koppling till en post eller område som kräver särskilda överväganden under revisionen krävs mer omfattande åtgärder och revisorn måste beakta hur stor påverkan rådgivningen kan ha på den reviderade posten. Påverkar rådgivningen en väsentlig post eller område ställs vanligtvis krav på individuella åtgärder. I de fall rådgivningen inte direkt påverkar eller har en oväsentlig påverkan på den post som ska granskas krävs i regel endast generella åtgärder.

Man måste även beakta vem det är i revisionsgruppen som lämnar rådet måste också beaktas eftersom själva arbetsfördelningen inom revisionsgruppen påverkar behovet av åtgärder. Frågans svårighet, det vill säga hur komplex rådgivningen är, är också av stor vikt. Om frågan innefattar svåra bedömnings- och tolkningsfrågor som i sin tur kan påverka resultat och ställning krävs någon form av individuell åtgärd. Inslaget av subjektiva bedömningar är ytterliggare en sak som måste beaktas. Vid rådgivning som har ett litet inslag av subjektiva bedömningar minskar behovet av åtgärder. Har rådgivningen istället ett större inslag av sådana bedömningar krävs mer omfattande åtgärder. Bedömningen påverkas också av i vilken grad dessa subjektiva bedömningar påverkar resultat och ställning.

⁸³ Diamant (2004) *Revisors Oberoende*.

Genom att vidta olika motåtgärder kan revisorn ofta reducera de hot som finns till en nivå som gör att det inte längre finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Som vi nämnt ovan finns det olika typer av motåtgärder, generella och individuella. Det finns ingen generell regel som bestämmer när en viss typ av åtgärd är tillräcklig för en viss typ av hot. Vid olika uppdrag skiljer det sig åt på olika revisionsbyråer vilka motåtgärder som är mest effektiva.⁸⁴

3.3.1.1 Generella motåtgärder

De generella motåtgärderna tar sikte på den generella kvalitetsnivån inom revisionsbyrån eller på det enskilda kontoret. Har byrån väl fungerade rutiner kan behovet av andra åtgärder minska vid vissa typer av hot. Passerar hoten en viss allvarlighetsgrad krävs dock individuella motåtgärder, oavsett byråns organisation. Revisionsverksamhet ska alltid organiseras på ett sådant sätt att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet kan säkerställas. Detta innebär att allmänt kvalitetssäkrande motåtgärder krävs som gör att synbara och faktiska hot mot oberoende upptäcks, dokumenteras och åtgärdas. Omfattningen och utformningen av dessa system påverkas naturligtvis av storleken på revisionsbyrån och dess inre organisation. Exempel på sådana byrårutiner för en mindre revisionsbyrå kan vara:

- Skriftligt dokumenterade rutiner för hantering av oberoendefrågor.
- Checklistor och hjälpmedel för att identifiera, åtgärda och dokumentera hot samt motåtgärder för att reducera dessa.
- Återkommande utbildning och erfarenhetsutbyte i oberoendefrågor.
- Byråinterna kvalitetssäkringssystem.

Möjligheterna att vidta dessa generella motåtgärder beror både på vilken typ av hot det handlar om och organisationen inom revisionsgruppen. Beträffande regelbundet återkommande tjänster, t.ex. tillhandahållande av redovisningstjänster och upprättande av deklARATIONER, finns det goda förutsättningar även i mindre revisionsbyråer att skapa rutiner som säkerställer revisorns oberoende genom generella motåtgärder. För andra typer av rådgivning är det ofta nödvändigt med mer omfattande individuella motåtgärder. Generellt gäller att ju större kontor som revisorn är verksam vid desto större är både behoven och förutsättningarna för att vidta generella motåtgärder. Ju färre generella motåtgärder som vidtagits desto större krav ställs det på individuella motåtgärder för att reducera hot i specifika uppdrag.⁸⁵

⁸⁴ "Vägledning för revisorer – Analysmodellen" (2002) SRS.

⁸⁵ ibid

3.3.1.2 Individuella motåtgärder

De individuella motåtgärdernas uppgift är att bryta presumtionen i enskilda uppdrag. Därmed är dessa mer omfattande än generella motåtgärder. Ju starkare hotet är i den konkreta situationen desto kraftigare motåtgärder krävs för att bryta presumtionen. Olika motåtgärder har olika styrka beroende på vilken typ av hot motgården avser. De individuella motåtgärderna delas in i interna, inom revisionsgruppen, och externa. Generellt är interna motåtgärder inte lika kraftiga som externa, gränsdragningen här emellan är dock inte ensamt avgörande. Det kan finnas hot som är så starka att de inte kan brytas oavsett vilka motåtgärder som vidtas. Är så fallet måste revisorn alltid avsäga sig eller avböja uppdraget.

Som interna motåtgärder kan nämnas att revisorn går igenom sina egna uppdrag med hjälp av checklistor och andra hjälpmedel eller att en medarbetare konsulterar ansvarig revisor i uppdraget. I regel är dessa interna motåtgärder tillräckliga för att balansera hoten mot den opartiskhet och självständighet som uppkommer vid rådgivning i t.ex. skattefrågor som lämnas av någon annan än den valda revisorn. Motåtgärderna ska bygga på att det finns en effektiv arbetsfördelning och att uppföljningen av rutiner fungerar i det enskilda uppdraget.

Externa motåtgärder kan innebära konsultation med en kollega utanför revisionsgruppen eller någon form av extern kvalitetskontroll. Externa motåtgärder borde krävas vid rådgivning om hotet gäller en väsentlig fråga som innefattar skönmissiga bedömningar och där valet mellan olika lösningar har stor betydelse för ställning och resultat.

Det är vanligt att samma typ av hot uppkommer i flera olika uppdrag. Frågan uppkommer då om revisorn kan utnyttja en konsultation som vidtagits i ett uppdrag för att minska hotet även i ett annat uppdrag eller om det alltid krävs att konsultationen genomförs för varje nytt uppdrag. FAR anser att om omständigheterna verkligen är lika, vilket noggrant måste prövas, kan en konsultation som vidtagits i ett uppdrag även utnyttjas i andra uppdrag. Däremot kan kontroll av en individuell bedömning i en enskild fråga inte utan vidare tillämpas på andra uppdrag.⁸⁶

3.3.2 Andra medarbetares biträde med redovisning

Revisorns medarbetare på revisionsbyrån kan lämna mer långtgående rådgivning i redovisningen än vad revisorn själv kan göra. Reglerna varierar dock beroende på vem som upprättar den löpande redovisningen. Om klienten själv eller en

⁸⁶ "Vägledning för revisorer – Analysmodellen" (2002) SRS.

fristående redovisningskonsult har upprättat grundbokföringen får en annan medarbetare biträda revisorn med alla andra redovisningstjänster i företaget. Under vissa förutsättningar får annan medarbetare vid revisionsbyrån biträda även med löpande redovisning. Dessa förutsättningar framgår av Revisornämndens föreskrifter 8 §, och innebär att klienten måste se till att verifikationerna uppfyller kraven enligt bokföringslagen, attestera samtliga verifikationer och se till att klassificeringen av affärshändelserna framgår.⁸⁷

3.3.2.1 Utnyttjande av medarbetares arbete

I de fall klienten har biträttts av en redovisningskonsult eller en medarbetare på revisionsbyrån (kombiuppdrag) uppkommer frågan i vilken omfattning detta arbete kan utnyttjas i revisionen. Revisorn *kan* utnyttja det arbete som medarbetaren utfört i sin revision. Den som biträtt med redovisningen är dock jävig och revisorn kan inte förlita sig på arbetet utan att göra en egen prövning av arbetet. Det är möjligt att låta redovisningsmedarbetaren ta fram underlag för revisionen, göra sammanställningar, avstämningar, analyser m.m. Enligt god revisorssed påverkar omfattningen och effektiviteten i den interna kontrollen granskningens omfattning. Trots detta kan ändå inte revisorn låta bli att vidta egna kontrollåtgärder. Revisorn måste alltid göra en självständig bedömning av det arbete som redovisningskonsulten eller medarbetaren utfört. Under planeringen bör revisorn ta ställning till på vilket sätt redovisningskonsultens arbete påverkar riskbedömningen. Vid denna bedömning kan revisorn även beakta kunskap om redovisningspersonalens arbete från granskning av tidigare uppdrag som de utfört. Även om rutinerna som tillämpas av en redovisningskonsult eller vid ett kombiuppdrag är effektiva och risken för fel är liten kan de aldrig helt ersätta övriga granskningsåtgärder.⁸⁸

⁸⁷ ”Vägledning för revisorer – jävs och oberoendefrågor – Redovisningstjänster” (2001) SRS.

⁸⁸ ”Vägledning för revisorer – jävs och oberoendefrågor – Redovisningstjänster” (2001) SRS.

4. Empiri

I följande avsnitt presenteras det insamlade materialet från intervjuerna. Empirin är indelad i fem ämnesområden under vilka våra respondenters synpunkter sammanförs.

4.1 Gränsdragning mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning

Eftersom revisionsrådgivning och fristående rådgivning är två olika typer av rådgivning som behandlas på olika sätt är det av yttersta vikt att kunna särskilja dessa. Denna gränsdragning är dock inte alltid så tydlig. Rådgivning som har ett nära samband med granskningen, det vill säga rådgivning som motiveras av granskningsuppdraget, är revisionsrådgivning. Följaktligen blir rådgivning som *inte* har ett nära samband med granskningen fristående rådgivning.

Alla de revisorer vi intervjuat är väl medvetna om definitionerna av revisionsrådgivning och fristående rådgivning. En av revisorerna uttrycker det på följande sätt: *”Revisionsrådgivning är sådant vi stöter på i den normala revisionen och känner att vi kan gå vidare med. Fristående rådgivning är när de vill ha hjälp med en specifik fråga där vi tidigare inte har hittat problemet.”*

Dock anser många att det är relativt svårt att skilja på dessa i praktiken, vad man får göra och inte får göra. En revisor menar att: *”Det kan vara rätt svårt att skilja på och det blir svårare och svårare, för det har kommit till sin spets de senaste åren. Tidigare var det mera diffust och man kunde göra rätt mycket som revisor. Nu är det relativt styrt även om man fortfarande kan göra mycket, men man får ändå se upp när det gäller oberoendet.”*

Även om det kan vara svårt att skilja på dessa sorters rådgivning anser flera av respondenterna att revisorerna är den grupp som är bäst på det. En av revisorerna illustrerar problematiken på följande sätt: *”Branschen som sådan tycker jag är den som är bäst på att avgöra vilket som är vilket. Jag tror också att det är vi som tar det mest på allvar av alla och vi jobbar väldigt mycket med det. Vi har skaffat oss olika hjälpmedel för att kunna hantera det, vi har olika former av utbildning och olika kontrollfunktioner för att följa upp om vi gör som vi säger. Även om jag*

inte alltid tycker att det är så lätt så tycker jag att vi hanterar det bra. I och med att det händer så mycket nu tar vi det särskilt på allvar.”

Många av revisorerna har små klienter och förhållandet till dessa ser ofta ut på ett annorlunda sätt jämfört med när man har ett större bolag som klient. Två respondenter som arbetar med små klienter belyser att förhållandet till mindre klienter kan se annorlunda ut:

”Det blir andra typer av frågeställningar på mindre bolag jämfört med större där du har ägarintresset som spelar in. Det är oftast det som skiljer. På ägarledda bolag kanske just det här med privatinitiativ kommer in mer i diskussionen, t.ex. skattebiten. Företaget är väldigt nära privatpersonen jämfört med ett större bolag och därför blir det helt andra typer av frågor.”

”I det lilla enmansföretaget där alla funktioner är en och samma person kan man fundera på för vem man är oberoende. Det är inte helt lätt att vara oberoende mot alla de intressesfärerna. Men i ett noterat bolag är det uppenbart att det finns ett mycket stort och viktigt intresse att jag är oberoende eftersom det finns en ägarkrets och en styrelse, redan där har vi två olika intressenter. Givetvis blir de här frågorna mycket tydligare i ett större företag, framförallt i ett publikt företag.”

Att klienten är ett mindre, ägarlett företag, anser många av revisorerna gör det än svårare att skilja på var gränsen går mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Två respondenter som arbetar på mindre revisionsbyråer och uteslutande har mindre klienter uttrycker sig som följande:

”Framförallt när man jobbar med små företag är det så viktigt att klienten får rätt svar. Vi känner till klientens privata förhållanden och att då ge ett revisionsråd som man vet kan äventyra eller riskera hans privata sats, det gör man inte eftersom man väver in hela klientens totala ekonomi. Du är då på gränsen med vad du säger. Jag är övertygad om, om man ska vara helt ärlig, att vi är till för klienten, det är hans situation man vill hjälpa och det överväger allt annat.”

”Vad man får och inte får göra, det är inte så jättestor skillnad mellan stora och små, det är ju samma regler så att säga. Men det blir lite annorlunda i små företag eftersom man i vissa uppdrag är mer involverad, man kanske hjälper till med mer saker och då får man kanske tänka till lite extra.”

4.2 Revisionsbyråernas konsulttjänster och redovisningstjänster – känsligheten kring oberoendet

De flesta revisionsbyråer ägnar sig åt annan verksamhet än revisionsverksamhet, nämligen konsultverksamhet, vilket kan vara mycket lönsamt för byrån. Dessa tjänster för dock med sig ett antal nya problem när det gäller revisorns oberoende. Det varierar väldigt mycket mellan de revisionsbyråerna vi har varit i kontakt med hur deras konsulttjänster är organiserade. Gemensamt för många av dem är dock att detta är en omdiskuterad fråga. Flera av respondenterna på de stora revisionsbyråerna berättar att deras byråer tidigare har haft särskilda konsultavdelningar som för några år sedan såldes eller avvecklades. Anledningen var att det blev för känsligt, att det ansågs ligga för nära gränsen beträffande oberoendet. En av revisorerna berättar om omstruktureringen på sin byrå:

”Det är inte längesedan vi byggde upp en juristavdelning inom vårt företag, med cirka hundra affärsjurister. De var fristående konsulter men det var även meningen att juristerna skulle kunna ge rådgivning på våra befintliga kunder om man dokumenterade det här med oberoendet på ett riktigt sätt. Sen, med anledning av Enron, kom diskussionen kring oberoendet också mer i fokus här i Sverige och man frågade sig om man kunde ha det här under samma tak. Man kom fram till att det inte var lämpligt och därför avvecklade man hela juristavdelningen, för två-tre år sedan. Dels blev det för känsligt och dels tyckte inte skattejuristerna att dom kunde vara så aggressiva i sina affärsupplägg. Det gäller att inte trampa över den här gränsen om det är befintliga kunder, så den diskussionen finns ju fortfarande.”

Idag har dock flera av de stora revisionsbyråerna byggt upp eller börjat bygga upp nya avdelningar igen med inriktning på konsultverksamhet. Byråerna har insett att detta är en växande marknad eftersom många stora bolag väljer att inte köpa konsulttjänster av den byrå som gör deras revision. Många ser det som ganska lönsamt att syssla med konsultverksamheter men det gäller att hitta vad man kan göra och inte kan göra. En av revisorerna uttrycker sig på följande sätt:

”Den konsultverksamhet vi skar bort, liksom många andra byråer, var sådant som inte hade den där direkta anknytningen till den kompetensen som vi besitter som revisorer. Idag är det andra konsultationstjänster vi utför. Sådana konsulttjänster som vi idag säljer till en icke-klient är konsulttjänster vi normalt skulle kunna ha gjort på en vanlig klient om vi inte hade haft självgranskningsproblematiken. Om det t.ex. gäller en skattefråga och en icke-revisionsklient frågar mig vad det bästa är att göra, kan jag svara på det. Frågar däremot en revisionsklient samma sak kan jag inte svara på det, utan endast förklara olika alternativ och dess effekter.”

Majoriteten av de stora byråerna har avdelningar som utför redovisningstjänster åt dess klienter. Det som revisorerna anser är viktigt att tänka på i dessa

kombiuppdrag är att man sätter en tydlig gräns för var revisionen börjar och var redovisningen slutar. De personerna som utför redovisningstjänster i ett specifikt fall får inte ha någonting med revisionen att göra för den klienten. Mellan dessa moment måste det vara "vattentäta skott". Tre respondenter betonar vikten av att dessa moment hålls avskilda:

"Vi har separerat avdelningarna, de som jobbar med redovisning jobbar aldrig med revision. Den som har ansvaret för redovisningen för en viss klient får aldrig, organisatoriskt sett, vara överställd revisorn. Revisorn ska aldrig vara i en beroendeställning av redovisningskonsulten."

"Vi är mycket noga med att dokumentera och visa att det är skilda personer som gör de olika delarna. Då menar vi, och har fått den acceptansen idag, att vi klarar vårt oberoende. Finessen med det här är för det första att om jag har ett bekymmer med hur dom har bokfört så sitter dom här i huset. Det andra är att jag vet att dom är välutbildade, jag vet att dom har bra redovisningsprogram och jag vet att dom är duktiga på att dra gränsen för var oberoendet går."

"Det värsta som kan hända är att någon någonstans har gjort ett konsultjobb som inte är tillåtet på någon av våra revisionsklienter. Det är väldigt starkt fokus på detta. Vi har folk som egentligen enbart sysslar med sådana här frågor. Det är vårt anseende utåt, faller vi där spelar det ingen roll vad vi gör i övrigt. Vi kan helt enkelt inte revidera någon som vi i ett annat land har gjort konsulttjänster åt. Vi måste löpande uppdatera vilka bolag som finns i sfären runt våra klienter. Jag måste rapportera in i vår databas att jag granskar ett specifikt bolag och vilka dotterbolag det har. Det kan finnas fall där vi är huvudrevisorer i Sverige till ett bolag och dessutom till dess dotterbolag. Vi kan t.ex. ha ett lite mindre bolag i Kina där det finns en risk att ett av våra lokala kontor går in och gör ett konsultjobb, för den lilla klienten, för att de inte vet att vi har huvudrevisionen i Sverige. Det är sådant man måste undvika."

En av de stora revisionsbyråerna har dock valt att inte utföra några redovisningstjänster åt sina klienter på grund av den känslighet som finns när det gäller oberoendet. En revisor på denna byrå skildrar problematiken kring detta:

"Vi har ingen avdelning som enbart sysslar med redovisningstjänster. Man måste ju kunna särskilja revisionen och redovisningen. Man får inte göra revisionen samtidigt som man gör redovisningen. Sen kan man diskutera om man får ha ett bolag inom sitt eget bolag som gör den delen samtidigt som samma bolag reviderar klienten. Det kan nog fungera om man dokumenterar väl. Jag vet att många andra bolag har sådana tjänster vilket kan vara strategiskt bra för att knyta till sig de små klienterna om revisionsplikten eventuellt försvinner."

4.2.1 Revidering av medarbetares arbete

Många byråer utför kombiuppdrag till sina klienter. En naturlig fråga blir då om man som revisor är mindre skeptisk när man reviderar något som ens medarbetare på byrån har varit med och framställt jämfört med om det är klienten själv som har gjort grundbokföringen. Alla revisorer som vi intervjuat anser att man inte bör göra någon större skillnad men i praktiken fungerar det inte alltid så. Är det dina egna medarbetare som har gjort förarbetet vet du, som revisor, ofta att kvalitén är bra. Du vet att de är välutbildade, använder sig av bra rutiner och checklistor. Men många revisorer anser också att samma sak gäller för klienter som själva utför grundbokföringen. Detta illustreras på följande sätt:

”Har man granskat kundfordringar i tio år och det aldrig har varit några problem och man vet att de noterar osäkerheter så är man inte lika kritisk i sitt granskande. Det är ju jobbets karaktär, att har du fastställt att en rutin fungerar, behöver du inte titta på det igen lika noga. Det avgörande är inte vem som utför arbetet utan det är kvalitén på arbetet och hur mycket man sedan tidigare vet om personens rutiner och erfarenheter som påverkar omfattningen av revisionen.”

”Det är klart att om jag vet att en ekonomichef är dålig och att en annan är bra så reviderar jag inte dom på samma sätt. Jag skiljer även på mina medarbetare för jag vet att de hanterar olika saker på olika sätt. Jag måste alltid falla tillbaka på min riskanalys, som jag ska starta alla mina uppdrag med genom att ifrågasätta var jag har riskerna. Så ja, delvis, jag gör en bedömning men det är inte så att jag gör mindre för att de råkar finnas i huset.”

4.3 Gränsdragningen mellan rådgivning och revision

Det är alltid svårt att svara på var en viss gräns går. Var gränsen går mellan rådgivning och revision är inte, enligt revisorerna, alltid så lätt att veta eftersom det egentligen inte finns några konkreta regler över vad som är tillåtet och vad som inte är det. Det handlar mycket om subjektiva bedömningar. Som revisor vill du kundens bästa men samtidigt får du inte gå in i verksamheten och fatta några avgörande beslut. I den här frågan spelar bolagets storlek in. Det blir oundvikligen så att du som revisor kommer närmre din klient om det är ett litet företag. Frågan är då om det kanske är lite mer accepterat att vara lite mer rådgivare i ett mindre bolag än i ett större bolag och om det finns någon gräns, vart går den i så fall? Tre av respondenterna resonerar kring detta på följande sätt:

”Grundläggande kan man säga att vi inte får vara med i beslutsfattandet, det är jättenej på det. Det gör vi aldrig, det vill vi inte. Är vi med och fattar besluten finns det inga motmedel vi kan använda oss av utan då granskar vi oss själva.”

Som rådgivare kan vi vara med och lägga fram olika alternativ men vi får aldrig vara med och säga ”gör så här”. Vi kan säga vilken effekt ett specifikt alternativ får men aldrig fatta några beslut. Men det här är lite känsligt, det varierar med bolagsstorlek och vilka regelverk de lyder under. Är det t.ex. ett litet svenskt bolag som är onoterat och inte har några relationer till någon utländsk börs kan vi nog göra lite mer, då följer vi ABL. Vi har striktare regler när det gäller internationella och noterade bolag, då är det egentligen ingenting vi kan göra.”

”Det svåraste är ju om du involverar dig i någonting som sen inte blir bra, då har du liksom lite problem. Om du t.ex. gör en rådgivning där du föreslår att de ska genomföra en försäljning för att spara pengar och slippa skatt, och så blir det inte så. Det är ett typexempel på att man har påverkat kunden och varit aktiv och föreslagit ett upplägg som sen inte har blivit bra. Det är då det blir väldigt tydligt att man egentligen inte skulle ha gjort på det sättet. Det hade varit mycket lättare om kunden istället hade gått till någon annan och fått rådgivning som jag som revisor sedan hade kunnat göra en bedömning av. Det känns alltid lite skönare att vara den som inte har tagit initiativet. Jag tror att det är väldigt stor skillnad mellan revisorer också. Det finns nog de som är väldigt aktiva och jobbar väldigt nära sina kunder med affärsrådgivning. Sedan finns det de som är extremt åt andra hållet och inte sysslar med någonting alls. Det är klart att i de stora bolagen blir gränsen mycket tydligare eftersom det inte alls är samma personer som är involverade i de olika momenten. Men i de små företagen är det oftast vi som ändå är involverade, som har den här rollen.”

”Bland de här mindre företagen är det en väldigt suddig gräns. Här är jag med och bestämmer, de som säger något annat tror jag inte på. Men man har ju en yrkesetik. Det står en namnteckning i revisionsberättelsen och det finns nog ingen revisor som skulle våga riskera sin auktorisation. Är man t.ex. så delaktig vid en försäljning av ett företag att man är med och värderar företaget och är med vid försäljningsförhandlingen, ska man definitivt inte gå in i nästa bolag som revisor. Där går en tydlig gräns när man har varit med och påverkat beslutet. Påverkar du som revisor ett ekonomiskt utfall tycker jag att du ska kliva av, men att vara med och ge råd tycker jag att man ska kunna få göra.”

En av revisorerna som arbetar på en av de större revisionsbyråerna ger följande exempel på hur långt han tyckte att de kunde gå i en specifik situation:

”Vid ett tillfälle kom frågan upp om hur mycket vår skattespecialist kunde medverka. Vi hade skrivit på att under den muntliga förhandlingen skulle skattespecialistens medverkan endast bestå i att biträda med sakuppgifter kring de argument som bolaget ville få fram i sin svarsskrivelse. VD:n skulle själv sköta argumenteringen. VD:n åkte därefter bort och då uppkom frågan om skattespecialisten själv kunde sköta förhandlingen genom en utställd fullmakt. Vi avvisade då uppdraget eftersom vi ansåg att vi inte fixade det. I det här fallet ansåg vi att vi endast kunde biträda med vår sakkunskap, att gå längre än så

skulle påverka vårt oberoende. Beträffande specifika redovisningsfrågor kan vi lämna det till vår redovisningsavdelning eftersom vi anser att vi klarar av att dra den gränsen och upprätthålla oberoendet.”

En av respondenterna anser att gränsen är nådd när de inte kan genomföra analysmodellen: *”Fixar man inte analysmodellen har man gått över gränsen, vilket gäller oberoende av företagets storlek.”* Flera av våra respondenter menar att de medvetet inte gör någon skillnad beträffande små respektive stora klienter för att oberoendet inte ska påverkas. En av dessa uttrycker det på följande sätt:

”Man måste gå igenom samma lista och samma process när det gäller stora som små företag. Det är väl dock en skillnad just när det gäller det här med intresset i bolaget, att ägaren i ett litet bolag kanske privat är väldigt knuten till bolaget. I stora noterade bolag finns det helt andra intressen. För det andra finns det helt andra regler för de stora bolagen som t.ex. är knutna till den amerikanska börsen.”

4.3.1 Andra frågeställningar från mindre klienter

När det gäller mindre klienter menar alla revisorerna att det är andra frågeställningar som kommer upp. Ofta är det mer konkreta, jordnära frågor som kräver andra sorters svar än de som ges till de större bolagen. I mindre bolag är det kanske inte alltid så tydligt var gränsen går mellan konsultation och det här allmänna diskuterandet. De stora företagen vill däremot ofta ha hjälp med svårare frågor, där det kanske behövs specialister, och därför blir det vanligtvis mer tydligt var gränsen går. I det lilla företaget handlar det mycket mer om sunt förnuft och konsekvensen utav denna rådgivning kanske inte heller blir lika stor eftersom det oftast är lite enklare frågeställningar. Revisorn utgör mer ett bollplank och klienten litar mer på denne. De större bolagen har vanligtvis sina egna avdelningar med specialister och annat kompetent folk vilket gör att frågorna blir av en annan natur. Detta illustreras på följande sätt av några av revisorerna:

”Traditionellt sett ställer ett mindre företag helt andra frågor, dom frågar t.ex. revisorn om de ska gifta sig. Man blir en rådgivare i många olika frågor, och därifrån till att dra gränsen till strikt revision är oftast inte så lätt. Vi har haft ett stort internt fokus på detta. Tidigare tyckte man kanske inte att det var något problem att revisorn hjälpte sin klient att få ihop det sista till bokslutet samtidigt som han gör revisionen. Nu har man ett mycket tydligare regelverk som säger att den personen som gör årsredovisning och bokslut inte får göra revisionen. Vi har jobbat med detta, alltifrån att det ska vara olika personer till att pärmarna för bokslut respektive revision ska ha olika färger för att få en tydlig avgränsning. Sen kan jag personligen tycka att detta inte skapar några mervärden för kunden och därför tycker jag att det skulle vara skönt att ta bort revisionsplikten.”

”I mindre bolag får man tänka till på ett annat sätt eftersom man ofta hjälper till lite mer. De har kanske inte samma kunskap som en ekonomiavdelning på ett större företag. De små företagen ställer mer frågor och man är mer rådgivare. Det är i sig inget hot mot oberoendet att man svara objektivt och ger fakta men det är viktigt att kunden förstår vad revision innebär och att kunden alltid är ansvarig. Beslutet ligger alltid på kunden.”

”Ofta när det gäller större företag är det fråga om utredningar eller mer omfattande arbete och här använder vi oss av analysmodellen i vår databas där eventuella hot ska dokumenteras. Det lilla företaget kan däremot ha lite enklare frågor men som man ändå inte uppfattar som någon konsultinsats, t.ex. när vi sitter och pratar med kunden så kan de uppfatta det som ett råd när man bara sitter och diskuterar saker. Samtidigt tycker jag ändå att vår uppgift är att ställa frågor och att göra kunden uppmärksam på olika saker. Jag tycker att det är en viktig del av revisionen. I ett sådant samtal eller möte går man igenom en mängd olika frågor och det är klart att det inte bara är ren revision, man kanske diskuterar hur man gör affärer, hur man tar betalt o.s.v. Därifrån till att man har gått över gränsen är ingen knivskarp linje.”

Idag har vi samma regelverk, ABL, för stora som små företag och många av revisorerna är eniga om att man självklart försöker att följa det. Men eftersom mindre företag vanligtvis ställer en annan typ av frågor där det ofta är mer ”raka spår” skulle man möjligen kunna hamna i en situation där man som revisor skulle vilja ”tänja på gränserna”. En av respondenterna fortsätter resonemanget genom att säga: *”Det är tveklöst så att det är skillnad på att presentera tre bra alternativ för en ekonomichef i ett stort företag än för en plåtslagare i ett enmansbolag. Vi har en skyldighet att undvika att hamna i situationer, där små företag inte själva fattar beslutet utan istället förlitar sig på vad vi säger. Vi måste därför formulera oss på ett sådant sätt att vi inte hamnar där.”*

4.3.2 Revisorns möjlighet att gå lite längre i sin rådgivning

Många gånger kan det tyckas omotiverat att man som klient inte får utnyttja all den kunskap som revisorn besitter om ens företag. Trots detta tycker majoriteten av de revisorer vi intervjuat att de inte kan göra mer än vad de gör idag eftersom de måste vara oberoende. Det är ofta en svår balansgång och en av revisorerna säger att: *”Man måste göra det enkelt för sig och då ska vi inte hålla på med för mycket rådgivning. Det måste vara rätt så vattentäta skott, annars är det vi gör ganska meningslöst och det får mindre och mindre värde.”* Flera av de revisorer vi intervjuat berättar att det ofta är någon av de andra stora revisionsbyråerna som går in och gör konsultjobb på deras revisionsklienter och att man på så sätt nyttjar kompetensen. En av revisorer vi intervjuat kan dock se tillfällen där man som revisor borde kunna tänja lite på gränsen och göra lite mer:

”Jag kan se situationer där vi agerar på ett visst sätt och där jag tycker att parterna runt omkring borde inse att vi är oberoende. Vi kan t.ex. bli kallade till en muntlig förhandling i ett taxeringsmål. I detta fall är det revisorn som sitter inne på kunskapen och som förklarar för klienten vad denne ska svara. Jag kan tycka att det är onödigt att gå den vägen. Man borde kunna få en fullmakt istället och svara direkt för klienten. Det går säkert att hitta fler exempel där man borde kunna tänja på gränsen lite grann. Vi skapar bara en praktikalitet som gör att det blir svårare, och vi uppnår kanske till och med ett sämre resultat därför att vi inte får någon jämvikt.”

Många av revisorerna anser att företagets storlek spelar en avgörande roll för hur långt man som revisor kan gå i sin rådgivning. En av respondenterna som arbetar på en mindre byrå menar att eftersom kunskapen som behövs ofta inte finns hos de mindre företagen ser sig revisorn som en förlängd economichef. Samma revisor fortsätter resonemanget på följande sätt:

”Ofta pratar vi sinsemellan inom byrån och indirekt kan det bli så att revisorn har gett råd som redovisningskonsulterna går vidare med. Men återigen, så länge det är till gagn för klienten så tycker jag inte att man behöver sova dåligt. Slutprodukten, som här kan vara en årsredovisning, ska ju vara rättvisande. Jag hävdar att kvalitén på en sådan är bättre när man har öppna dörrar överallt, det är tveklöst så. Detta gäller de små företagen och jag tror att intressenterna kan lita mycket mer på en sådan årsredovisning.”

4.3.3 Eventuella skillnader i revisorns oberoende mellan stora och små klienter

Större bolag, framförallt noterade bolag, har vanligtvis en stor och betydande intressesfär runt företaget. Intressenterna är många och det är viktigt att revisorn mot tredje man kan visa att han är oberoende. För mindre företag ser det ofta inte ut på samma sätt. I t.ex. ett enmansbolag är kanske flera av intressenterna en och samma person och man kan fråga sig för vem man som revisor är oberoende mot. Skulle man kunna gå så långt och säga att det är lite mer accepterat i ett mindre bolag att som revisor vara lite mindre oberoende? En del av våra respondenter anser att det måste vara så:

”I praktiken blir det ju annars svårt eftersom ägaren och bolaget ofta hänger ihop på något sätt i ett litet bolag. Om man är utsedd av ägaren till att granska styrelsen och VD och dessa är samma person som ägaren blir det lite konstigt eftersom han sitter på dubbla stolar. Det är klart att man kan gå längre här än vad man kan på ett SEC-noterat bolag. Där är det extremt strikt, ibland får du inte ens svara på en fråga utan att ha ”clearance” från USA först, så visst är det

en väldig skillnad på typ av uppdrag. Jag har svårt att se att det skulle fungera annars.”

”Jag tycker att det är okej att vi är lite mindre oberoende när det gäller våra små klienter, men sen vad revisorsstandarderna säger är ju en helt annan fråga. Är vi rådgivare så ska vi ge rätt råd, det är inte så att man ger råd helt i strid. Men att ta analysmodellen rakt upp och ner och helt ärligt säga att jag är helt ojävig, det tror jag inte. Det förekommer alltmer ofta att klientens bank hör av sig till oss men vi har ju sekretess och den tummar vi inte alls på. Men är det så att klienten säger att det är okej för oss att berätta allting, om hur företaget ser ut, för banken, tror jag att bankerna uppskattar det förhållningssättet mer än om man är helt strikt. När det gäller stora företagsorganisationer är det på en helt annan nivå eftersom bankerna inte kan gå in och kolla med revisorerna på samma sätt. Allting sker då via företaget medan det i mindre företag är mycket vanligare att alla sitter tillsammans och pratar om företaget. Vi skriver ofta på en fullmakt att vi får lov att prata med klientens finansiärer om företaget, vilket inte direkt tummar på jävet eller på oberoendet men det ligger mycket närmare. Du pratar för klientens sak, vilket inte sker i större och medelstora företag. Detta tycker jag sker ganska ofta för oss i mindre företag.”

Det finns dock revisorer som anser att det inte finns något utrymme för att man skulle kunna vara lite mindre oberoende i mindre bolag eftersom Revisorsnämnden är ”benhård”. En av revisorerna menar att man istället kan lösa det genom att en person på byrån lämnar rådgivning och en annan gör revisionen.

4.3.4 Revisorns sätt att arbeta mot en mindre klient

Större företag har ofta en stor ekonomiavdelning med bred kompetens och stor kunskap. Många gånger är det nog lättare för dessa företag att ifrågasätta och utvärdera revisorns alternativ eftersom det ofta är många personer inblandade som kan diskutera med varandra och komma fram till en lösning. På ett mindre företag finns det kanske dels bara en ekonomiansvarig och kanske inte heller samma erfarenhet och kompetens som hos de stora bolagen. Det borde därför finnas en större risk att ett litet bolag tar till sig revisorns råd i större utsträckning eftersom de kanske litar mer på vad revisorn säger.

Många av våra respondenter menar att man måste tänka till på ett annat sätt när det gäller rådgivning och presentation av olika alternativ till ett mindre företag. Man måste vara mer tydlig och väldigt noga med att klienten har förstått innebörden av förslaget och att beslutet är hans. En av revisorerna förklarar hur arbetet med en mindre klient fungerar:

”Till viss del tänker jag annorlunda, beroende på person och vilket företag det gäller. Man lär ofta känna klienten väldigt väl och hur dom agerar. I vissa situationer får man vara extra försiktig eftersom vissa gör exakt som man säger. Det har hänt att det plötsligt har kommit ett underlag i en bokslutspärm där det står ”enligt revisorn...”. Det är inte heller alltid så lätt för klienten att veta var gränsen går. De ser det inte så, de litar på det man säger. I ett större bolag finns det en större kompetens. På mindre bolag sitter oftast bara en ekonomichef som inte har någon att bolla med. Han behöver revisorn som bollplank.”

I de större bolagen fungerar det på ett helt annat sätt eftersom problematiken är mer avancerad än i de små företagen. För de noterade bolagen kan det förekomma rena absolutgränser vilket innebär att du som revisor inte får lämna någon rådgivning alls utan att ha fått godkännande från ”en högre ort”. En av revisorerna vi intervjuade uttryckte det på följande sätt:

”I de stora företagen är det en helt annan grej, där kan man hamna riktigt i klistret om man klantar till det. Vi kan t.ex. ha en stor internationell koncern som har sitt moderbolag i USA så att revisionen styrs från USA. Om vi sen inte uppmärksammar det här kanske vi går in och gör ett skattejobb på ett dotterbolag i Sverige. Trots att det bara kanske handlar om några timmars ren skattekonsultation kan vi tappa hela uppdraget med SEC:s oberoenderegler. Man känner efter var går gränsen och vi medarbetare kommunicerar sinsemellan dagligen. Alla extrauppdrag utanför revisionen måste få godkännande och då ska man ha ett speciellt uppdragsbrev för det. Det är flera nivåer av kontroller och det ska mycket till för att man ska kunna gå förbi det.”

4.3.5 Klientens möjlighet att rådgöra med revisorn i sitt arbete

Hur mycket kan man som klient rådgöra med revisorn i ett specifikt uppdrag? Återigen är vi inne på det här med var gränsen går. En av revisorerna förklarar det på följande sätt:

”Jag får delge dem min kompetens, jag får tala om att regelverken finns här o.s.v. Ta exempelvis det här med IFRS som är mycket komplicerat. Där har vi gjort som så att vi har haft sidoordnade team som har jobbat med företag som behöver hjälp inom detta område. Dessa team har inte haft något med revisionen att göra. Sen visade det sig att deras arbete inte varit tillräckligt för att få fram resultatrapporten och då är frågan vad jag som revisor kan göra. Jag kan t.ex. genom att visa ett annat företags delårsrapport ge förslag på hur dom kan göra. Vi har också allmänna exempel på hur man kan gå till väga i olika frågor. Jag kan inte säga rent konkret hur de ska göra, men visst det är inte helt lätt att aldrig trampa över linjen. Det pekar också på att man kanske har gått lite väl långt i den här oberoendediskussionen, att myndigheten och markanden på något sätt har

överreagerat. Dom avarterna som kan tänkas ha funnits är det väl bra om vi kan få stopp på men det får ju inte bli så att vi inte kan ge vettiga råd. Men fortsätter utvecklingen i samma riktning hamnar vi möjligtvis där, att vi inte kan ge vettiga råd, att vi kan påpeka att något är fel men inte säga vad som är fel. Här är vi inte ännu och jag tror inte heller att vi är på väg så långt. Jag tror snarare tvärtom att det kommer lugna ner sig nu och att man verkligen "har satt klackarna i". Att branschen som sådan kommer att fortsätta ha ögonen på sig är helt uppenbart, men jag tror samtidigt att det skapas diskussioner och möjligheter till att balansera den här debatten."

Många av revisorerna tycker att det finns en viss risk med att rådgöra med klienten eller någon medarbetare som gör redovisningstjänster åt klienten. Samtidigt kan man se det som en fördel. Det är hela tiden en balansgång. Revisorsnämnden har en ganska hård inställning till detta i sina disciplinärenden och en av revisorerna tror att om revisorsnämnden skulle granska alla revisorer är det nog många som skulle behöva göra vissa förbättringar. Samma revisor berättar vidare att det idag är många som ser det som en tillgång att man diskuterar sinsemellan men sen är frågan vad det mynnar ut i. Det får inte vara så att det påverkar revisionen i slutändan. På sätt och vis kan man se det som en fördel att revisorn är inne i ett tidigt skede och att han på ett tidigt stadium kan "flagga upp" om det är saker som inte går att göra.

En annan revisor menar att klienterna generellt inte kan rådgöra med revisorn, men visst förekommer det ett utbyte av erfarenheter vilket illustreras av följande uttalande:

"En ekonomichef kan ofta ringa till mig och fråga var man kan hitta olika regler eller fråga hur man gör i speciella situationer. Då är det upp till mig att förklara var reglerna finns och hur dom ser ut, det är så man måste hantera det. Det utbytet av kunskap som finns mellan ekonomichef och revisorn kan även finnas mellan redovisningsavdelningen och revisorn. Jag får däremot inte säga hur dom ska göra. Jag tycker inte alls att man är inne och "trampar" på gränsen här. Det kan möjligen låta konstigt i era öron men hade ni jobbat ett tag i den här branschen så skulle ni inse att det inte är så konstigt. Det är vardag för oss att ha det på det här viset. En revisor som inte alls är med i uppdraget kan t.ex. rådgöra med den som är med i revisionsteamet. Där har den stora revisionsbyrån en fördel eftersom det finns många som man, som redovisare, kan fråga för att få hjälp att komma vidare. Som påskrivande revisor kan jag inte säga till någon som gör redovisningen hur han eller hon ska göra men det är dock inte så att vi inte pratar med varandra. Man kan även tänka sig att redovisaren gör enligt eget huvud och att jag som revisor sen påpekar att det är fel och att denne därefter får göra om det. Vad är egentligen skillnaden, att fråga först eller sen?"

4.4 Utformningen av regler för revidering av små- och medelstora företag respektive stora företag

Enligt Artikel 51 i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv är det obligatoriskt med revision av företagens årsbokslut och en granskning av förvaltningsberättelsen. EG-rätten har dock valt att lämna det öppet för de enskilda medlemsländerna att undanta mindre företag från revisionsplikten, under förutsättning att de inte överskrider två av de tre gränsvärden som EG-rätten fastställt. Samtliga av de EU-länder som ingick i EU före den senaste utvidgningen 2004 med undantag för de nordiska länderna, har valt att utnyttja möjligheten att undanta de mindre företagen från revisionsplikten. Trots att den nordiska lagstiftningen har valt att behålla revisionsplikten för små företag är debatten allt annat än död.⁸⁹

Majoriteten av våra respondenter är positiva till en eventuell avskaffning av revisionsplikten för de mindre företagen. Somliga menar att det kan vara lite väl överdrivet att ha revision i vissa mindre bolag och även i vilande bolag som inte har någon aktivitet. En del av revisorerna ser positivt på att man skulle kunna utnyttja revisorernas kunskap i större utsträckning om revisionsplikten avskaffades. En av revisorerna är övertygad om att ett avskaffande av revisionsplikten skulle vara bra:

”Jag tycker att man ska ta bort revisionsplikten. Framförallt blir det mycket roligare att kunna ta en lite större aktiv roll. Vi har ändå en så stor erfarenhet från olika områden som man gärna vill dela med sig mer av. Och om man ser till kunden så är det ofta de här bitarna som han tycker tillför mervärde och är beredd att betala för.”

För en av respondenterna som arbetar på en mindre revisionsbyrå är valet mellan att ha kvar revisionsplikten och att avskaffa den självklar:

”Jag tycker det hade varit bäst om man tog bort revisionsplikten, då hade man sluppit hela den här diskussionen om oberoendet och vi hade kunnat fungera som bättre rådgivare till företagen. Det finns väl lite av den här typen av irritation ibland när det gäller de små företagen. Många frågar sig hur det kan vara samma krav på både små och stora företag. Sen är det såklart vissa frågor där det kan vara svårt för revisorn att vara delaktig, vid t.ex. affärsbeslut. Man kan däremot redogöra för kunden vad olika alternativ innebär, vad skillnaden är, för- och nackdelar o.s.v. Företagarna fattar ofta själva besluten men man hjälper dom, ger dom lite underlag och kanske ställer lite frågor som gör att dom tänker till. Jag tror att man kommer att ta bort revisionsplikten och då kommer det säkert att införas någon form av kvalitetssäkring. Banker och finansiärer kommer

⁸⁹ Halling ”Sällan revision av små företag i EU-länderna” *Balans* nr 3, 2005.

antagligen att ställa krav på att man har någon form av intyg eller certifikat av något slag. Jag tycker att det hade blivit mycket roligare om revisionsplikten avskaffades.”

En annan av revisorerna på en större byrå är också positiv till en avskaffning av revisionsplikten:

”Jag tycker personligen att revisionsplikten ska avskaffas för mindre bolag. Det är en politisk fråga. I t.ex. USA har alla inte revisionsplikt men alla har plikt att följa skattemyndighetens regler. Man ska ha riktiga siffror, vilket man svarar för själv även om man inte har en revisor. Många gånger har man kanske stora långivare eller kunder som kräver att du har revisor även om det inte är någon plikt. Jag tycker det är en bättre väg att gå för då får vårt arbete ett större värde. Skatteverket säger dock nej i den här diskussionen, för de kan inte fakturera bolagen för att de gör en skatterevision. De har heller inte resurserna för att göra det arbete som vi gör idag.”

Som nämns ovan är skatteverket inte positiva till en avskaffning av revisionsplikten eftersom de menar att många misstag sker av ren okunskap och att revisorn här har en viktig roll att fylla. Skatteverket menar vidare att det inte räcker för företagaren, som privatperson, att man på heder och samvete lovar att lämnar riktiga uppgifter, utan det krävs en sakkunnig som skriver under.⁹⁰ En av våra revisorer anser att när det gäller denna fråga ”brottas” man med skatteverket eftersom det inte finns någon lösning på vem som ska bära kostnaderna, bolagen eller skatteverket? Samma revisor menar också att skatteverket kommer att behöva en helt annan typ av revisorer än vad de har idag om revisionsplikten för de mindre bolagen avskaffas. Men det är inte bara skatteverket som är tveksamma till en eventuell avskaffning, en revisor som vi intervjuat uttrycker också en viss tveksamhet. Han menar att revisionsbyråerna säkert kommer att kunna göra mer långtgående konsulttjänster på mindre företag men att det samtidigt är många kunder som kommer att försvinna och han känner en viss osäkerhet för var det hela kommer att sluta.

Även om många av respondenterna överlag är positivt inställda till en avskaffning av revisionsplikten finns det revisorer som inte anser att man bör ha olika regler för revidering av små respektive större företag. En av dessa argumenterar enligt följande:

”Jag tror det blir väldigt svårt om man säger att det skulle spela lite mindre roll för dom små företagen. Man ska nog ha samma regelverk, för regelverket som sådant är trots allt inte svart på vitt. Beroende på vem jag går till så får jag olika

⁹⁰ Precht ”Alla ense om revisionens fördelar – men måste den vara ett tvång?” *Balans* nr 5, 2005.

svar. Vi gör olika bedömningar och tar olika mycket hänsyn till det här. Vi gör vad vi kan för att undvika att hamna i dessa situationer. Det händer att det går så långt att man hoppar av eller tackar nej till ett uppdrag, men det är inte lika vanligt som att man hittar en lösning. Jag tror inte att det skulle vara en bra lösning att ha olika regelverk, men om revisionsplikten för mindre företag försvinner kommer vi automatiskt få olika regelverk.”

4.4.1 Effekterna på revisionsbyråerna om revisionsplikten avskaffas

En naturlig följdfråga till resonemanget kring revisionsplikten eventuella avskaffande blir om revisionsbyråerna skulle få mindre att göra. I England, som valde att avskaffa revisionsplikten för de allra minsta aktiebolagen 1993, har det gjorts studier på effekterna av avskaffandet. Hela 42 % av de små företagen som undantogs från revisionsplikten lämnar fortfarande reviderade årsredovisningar.⁹¹ Våra respondenter har mycket olika åsikter i denna fråga men de flesta verkar vara överens om att de skulle kunna göra andra saker istället åt de mindre företagen. Många respondenter anser att de skulle kunna gå in mycket mer aktivt i företagen och hjälpa klienterna mer konkret med deras företagande, vilket skulle kompensera de klienter som försvinner. Bland de vi intervjuat finns det även revisorer som tror att många klienter kommer att vilja ha kvar sin revisor som kan granska att allt blir rätt, vilket respondenterna menar är till gagn för alla. Ytterligare en revisor uttrycker samma sak genom att säga att *”många mindre företag behöver den här kompetensen och i grunden tror jag att alla företag mår bra av att ha en revisor”*. En av respondenterna tror till och med att det skulle kunna uppstå nya typer av revisorer som en följd av avskaffningen:

”Det blir säkert så att intressenten vill att man tittar på bolaget ändå vilket kan leda till att nya typer av interna företagsvärderare/revisorer uppstår t.ex. inom bankväsendet, som tittar på bolagen som inte revisorn tittar på längre. Det skapas kanske andra affärsidéer runt detta. Jag tror att revisionsplikten för det mindre bolagen kommer att försvinna, kanske inte inom en snar framtid men om närmare fem år.”

Två av revisorerna tror på följande scenario om revisionsplikten avskaffas för mindre företag:

”Vi skulle kunna skifta över revisionsklienter, som vi idag inte kan göra rådgivning för, till att hjälpa dem med konsulttjänster. En stor del av våra klienter är mycket små och volymen gör att det blir mycket timmar och mycket arvoden men samtidigt är dessa små företag, som skulle falla under sträcket för

⁹¹ Halling ”Sällan revision av små företag i EU-länderna” *Balans* nr 3, 2005.

lagstadgad revision, ingen kritisk massa för oss. Vi hade tjänat mycket mer pengar om vi hade kunnat gå in och göra obegränsad rådgivning för de små klienterna. För en mindre revisionsbyrå, skulle det säkert bli allvarigare konsekvenser.”

”Om revisionsplikten försvinner kommer revisorn att få göra betydligt mer. Då kan man även hjälpa företagen lite mer. Försvinner revisionsplikten kommer våra tjänster att bli efterfrågebaserade. Men samtidigt kommer kanske många till en början att avstå från att ha en revisor men i förlängningen kommer de kanske att komma tillbaka, det blir en pendeleffekt.

Det bör påpekas att många av revisorerna på de större revisionsbyråerna tror att man känner en större oro på de mindre byråerna för att många av deras revisionsklienter ska försvinna om revisionsplikten avskaffas. Detta är dock ingen åsikt som de delar med respondenterna på de mindre byråerna, tvärtom. Eftersom en mindre revisionsbyrå ofta har det svårare med oberoendefrågorna skulle ett avskaffande av revisionsplikten istället kunna ses som något positivt då byrån skulle kunna gå mycket längre i sin rådgivning till klienten. En av revisorerna på en mindre revisionsbyrå uttrycker det som följande:

”Vi skulle få mycket mer att göra. Vi skulle få en viss tillväxt mot vad vi har idag. Vi har många kombiuppdrag idag vilket beror på att klienten är så ointresserad, inte har tid och vill ha professionell hjälp. Klienten betalar gärna för goda råd, att vi hjälper honom att spara pengar, men att betala för en lagstadgad revision är de inte lika glada över. Jag tror framförallt att vår skattebit skulle öka om revisionsplikten försvann.”

En avgörande faktor, vid en eventuell avskaffning av revisionsplikten, blir var gränsdragningen kommer att gå. Många av de länder som idag har valt att undanta mindre företag från revisionsplikten har valt striktare gränsvärden är de maximalt tillåtna enligt EG-direktivet. En av revisorerna vi intervjuade menade att skulle gränsen gå vid 50 miljoner i omsättning skulle 80-90 % av Sveriges aktiebolag ramlar igenom, vilket självklart skulle påverka revisionsbyråerna. Kanske är det, som en revisor uttryckte det, de bästa revisorerna som kommer att ha lättast att anpassa sig och förklara vad man kan göra istället.

4.4.2 Dagens debatt kring oberoendet

Framförallt de senaste åren har det pågått en ständig debatt om revisorns oberoende. Man kan fråga sig om denna debatt på något sätt påverkar revisorerna i deras dagliga arbete på så sätt att man tänker mer på oberoendet nu än vad man gjorde tidigare. Har t.ex. analysmodellen bidragit till att man måste tänka till på ett helt annat sätt idag? Även om åsikterna bland våra respondenter varierar säger

de flesta att de på ett eller annat sätt har blivit påverkade av det som hänt de senaste åren. Många av revisorerna nämner att det idag är ett helt annat fokus på oberoendet och framförallt för de noterade bolagen. En av respondenterna uttrycker det som följande:

”Jag tror absolut att man tänker till på ett annat sätt idag. Framförallt när det gäller SEC-registrerade bolag från USA, där får man i princip inte göra någonting. Har dom t.ex. ett litet dotterbolag i Sverige och vi gör något extraarbete där som vi inte får, enligt amerikanska regler, så kan man bli fråntagen revisionen i USA. Det kan alltså få väldigt stora konsekvenser och där har det blivit väldigt stora skillnader.”

En annan revisor som vi intervjuat menar att han egentligen inte tänker på ett annat sätt idag, utan att det mest är det praktiska sakerna som har förändrats, vilket man lär sig efterhand. Han menar dock att det ibland kan finnas en viss irritation över att man måste göra på ett viss sätt:

”Många tycker att det är onödigt och att det inte skapar någonting. Att vi ibland måste kalla in en ny person som ska gå igenom det vi redan har gjort kan kännas onödigt. Denna typ av frustration kan uppkomma. Ibland är man kanske av den uppfattningen att det inte blir bättre för att man kallar in ytterligare en person.”

Denna debatt kring revisorns oberoende har ständigt funnits även om den blivit mer uppmärksam de senaste åren. Frågan är väl egentligen vad man kan göra för att komma ifrån dessa diskussioner. En del tyckte kanske att analysmodellen var ett steg i rätt riktning även om den inte har fått debatten att avstanna helt. En av revisorerna resonerar på följande sätt:

”Den här debatten går nog upp och ner lite hela tiden. Jag tycker inte att diskussionerna är så hårda nu när det gäller vad man får och inte får göra som det var för ett år sen, men det förs ju diskussioner. Det är klart att det har lugnat ner sig lite sen analysmodellen kom. Nu är det mycket fokus på styrelsen, deras ansvar och bolagskoden. Nu kommer även nya revisorsstandarderna som börjar gälla från 2006.”

Många av våra respondenter tror att det alltid kommer att debatteras om revisorns oberoende. Mycket beror på vad som händer med revisionsplikten. En av respondenterna som arbetar på en mindre revisionsbyrå har följande åsikt:

”Man tänker på analysmodellen, men sen att följa den till punkt och pricka tror jag är väldigt svårt för alla som är revisorer i mindre bolag. Detta tycker jag är det största problemet med oberoendet och därför menar jag på att vi borde ta bort revisionsplikten, så mår alla mycket bättre, inte minst företagen tror jag.”

4.5 Analysmodellens påverkan

Sedan analysmodellen infördes år 2002 har det skett vissa förändringar på revisionsbyråerna. Alla personer vi intervjuade medger att sättet att arbeta på har förändrats. Flera betonar att den stora skillnaden är att frågor kring oberoendet har fått allt större fokus och att analysmodellen kräver mycket mer detaljerad dokumentation. Analysmodellen innehåller obligatoriska steg som t.ex. en av de stora revisionsbyråerna har inlagda i sin databas och som man inte kan låta bli att genomföra på sina uppdrag. Även små bolag måste genomgå dessa steg, även om verktygen är anpassade till deras storlek.

Näst intill alla respondenter tyckte att införandet av analysmodellen var positivt och att den mer detaljerade dokumentationen uppfyller ett syfte. Dels för att det nu krävs att man tänker till lite extra när man ifrågasätter oberoendet i ett uppdrag men även för att allt nu finns på pränt, vilket gör att det är lätt att gå tillbaka och följa upp tidigare uppdrag. De flesta poängterar dock att frågeställningarna fanns långt innan analysmodellen infördes eftersom problematiken kring oberoendet inte är ny, det är bara det att man är tvungen att dokumentera mer nu. Tre respondenter berättar om hur man arbetar på deras byråer:

”I vissa lägen när man är tvungen att dokumentera kanske man tänker efter en gång till men jag tycker dock att analysmodellens största påverkan är om man överhuvudtaget ska ta ett nytt uppdrag eller inte. Det är klart att man kanske blir bättre på att säga nej i vissa lägen eller låta någon annan ta det”

”Jag har förändrat mitt sätt att arbeta på, jag dokumenterar bättre. Det var en klar brist i hela branschen tidigare. Jag tror att många har tänkt rätt och förstått men en del har tydliggjorts i och med att vi har blivit tränade i det nu. Jag tycker nog att det i grunden är mer positivt. Vi har krav på oss att dokumentera så mycket annat så att det förefaller sig rimligt att det finns ett dokumentationskrav även här. När analysmodellen infördes kom det in olika frågor om riskerna för oss. Vi var tvungna att ta ställning till riskerna på ett annat sätt och vid behov beskriva dom. Där kom det in delar av framförallt självgranskning, vänskap och skrämsel. Beträffande egenintresset är stora klienter ett bra exempel. Säg att vårt lundakontor hade Ericsson som klient och att det var det enda uppdraget vi hade. Där tycker jag att det är en uppenbar oberoendefråga att hantera. Mindre byråer klarar inte av att ha Ericsson som klienter för det fixar inte analysmodellen, men var går gränsen? Hur mycket en stor klient får innebära på ett litet kontor är en fråga vi måste ta ställning till. Hos oss är det däremot så pass många som drar in stora intäkter att vi kan ha stora klienter”.

”Det har blivit mycket enklare idag, vi har ett arbetssätt som är väldigt strukturerat. Även om vi både har stora och små bolag är det samma karta med olika aktiviteter som man ska göra. Det är alltså samma steg man går igenom,

skillnaden är att dokumentationen är anpassad till det lilla företaget. Tidigare kunde det vara som så att Kalle gjorde på ett sätt och Petter på ett annat sätt. Idag har man samma dokument, samma planeringsmedel och samma sätt att dokumentera känsliga konton på. Alla drillas i detta vilket gör att dokumentationen blir väldigt effektiv. Här tycker jag att vi har gjort vinster.”

Den mer detaljrika dokumentationen tycker de flesta inte är särskilt tidskrävande. Visst tar det lite mer tid än tidigare men de som arbetar på de stora revisionsbyråerna har även tidigare arbetat mycket med dokumentation vilket gör att de har rutiner. Personerna vi intervjuade på de mindre byråerna tycker att det har blivit mer arbete med de har ändå en positiv inställning till analysmodellen. Flera av de revisorer som har större börsnoterade företag som klienter poängterar att flera av de oberoenderegler som de kommer i kontakt med på dessa företag är än mer strikta än analysmodellen i de flesta fall. En revisor som har erfarenhet av detta säger följande:

”Eftersom jag jobbar med stora börsnoterade företag är dokumentationskraven på allt annat så mycket högre. Analysmodellen är kanske bara ett av trettio steg av obligatoriska dokumentationskrav som har tillkommit.”

4.5.1 Negativa följder av analysmodellen

Införandet av analysmodellen har som sagt gjort att reglerna kring oberoendet har blivit mer konkreta och strikta. En av revisorerna ifrågasätter behovet av detta:

”Det har blivit mycket mer fokus på oberoendet nu. Sen har det blivit en liten ”backflash” och många undrar om det här verkligen är vettigt. Jag har hört andra revisorer som överväger att istället bli fristående rådgivare eftersom det egentligen är det som dom tycker är roligt att syssla med”

En av revisorerna uttrycker också förvirringen med analysmodellen och dess striktare regler:

”Först blev det panik för att regelverket upplevdes som omöjligt. Sen hittade man ändå på något vis en balans. Man är inte helt strikt utan man kan tänka sig att man närmar sig någon form av mittpunkt genom att man gör olika åtgärder. Det är inte så att vi säger att - tyvärr jag kan inte svara på det, utan vi försöker hitta en lösning, man kanske t.ex. använder sig av en skattejurist utanför huset eller kopplar in en extern redovisningskonsult när man känner att det börjar bli onödigt att ligga för nära.”

Flera av byråerna har i samband med analysmodellen infört aktivitetskoder, vilket innebär att all tid de lägger ner på en klient kodas så att man i efterhand kan göra uppföljning och se exakt hur många timmar man har lagt ner på olika områden. Många tycker att det här är bra men en av revisorerna, som dock instämde att aktivitetskoder är bra, tycker att det ibland kan gå till överdrift och att det istället kan bli oöverskådligt om man har en kund med tusen olika koder. Det gäller att hitta en balans, vilket han menar att de brukar göra.

4.5.2 Motåtgärder för att upprätthålla oberoendet

Även om reglerna, i och med analysmodellen, nu känns striktare verkar det enligt de revisorer vi intervjuat inte vara mer vanligt att man tackar nej till fler uppdrag idag. Det gäller istället att vidta rätt motåtgärder som att t.ex. förändra revisionsteamet eller använda sig av en second opinion. En av respondenterna uttrycker sig på följande sätt:

”Man försöker ”komma runt” analysmodellen på något sätt. Om t.ex. en person i teamet har relationer till någon i styrelsen i det företaget man ska revidera, kan man förändra teamet. Vanligtvis går man inte in och säger att - nej det kan vi inte revidera, man försöker istället att lösa situationen. Det är inte ofta vi tackar nej till ett uppdrag, men det är klart att det kan uppkomma konflikter i och med att företaget har konkurrenter. Du kanske reviderar två olika bolag som konkurrerar med varandra och då kan jag inte revidera båda. Det hade jag säkert tacka nej till”

Självgranskning är en av de mest centrala hotbilderna i analysmodellen. För att undkomma detta använder sig många av de tillfrågade revisionsbyråerna av en second opinion i känsliga fall. En av respondenterna formulerar sig som följande:

”Jag kan använda mig av en second opinion. Det kan vara att man särskiljer en arbetsuppgift och tar in någon ytterliggare utanför teamet. Vi kan t.ex. säga att den här uppgiften kan vi inte göra i teamet men vi kan låta någon annan på firman göra den. Det kan också vara så att man begränsar uppdraget, att vi kan göra en specifik del, men vid själva genomförandet måste vi ha in externa personer. Jag hade ett fall där vi hade en transaktion gällande köp och försäljning av en produkt där jag representerade båda parterna. Eftersom det var diskussioner kring ett värde tyckte jag inte att jag kunde företrädå både köparen och säljaren. Jag avgick på det ena uppdraget och ersattes av en annan revisor på vår byrå.”

Förutom analysmodellen använder revisionsföretagen egna formulär och steg som de måste gå igenom för att vara säkra på att oberoendet inte är i fara. Ett par av revisorerna som har börsnoterade bolag som klienter berättade om hur de i

företagets databas måste lägga in att man är oberoende och vilka relationer man har till specifika bolag. Reglerna för en partner i dess firma hade blivit striktare de senaste åren. En partner får t.ex. idag inte äga fonder som hanteras av en bank som revisionsbyrå reviderar. En annan revisor på en av de stora byråerna påpekar att de på företaget alltid har haft mer skärpta krav än analysmodellen och även om han tycker att det är ganska lätt att se vilka uppdrag han ur oberoendesynpunkt kan åta sig ska det alltid dokumenteras väl och ett godkännande från kontorschefen är nödvändigt.

När det gäller de mindre bolagen finns det idag inte några regler för hur länge man får sitta som revisor i samma bolag, vilket det gör för de börsnoterade bolagen. Flera av revisorerna menar att det vore nyttigt att rotera mer än vad man gör idag och uttalar sig på följande sätt:

”Jag tycker att det är bra för oberoendet att man inte sitter för länge i samma bolag. Det är när man kommer in på en ny kund som man gör mest nytta och då kunden upplever en aha-upplevelse, eftersom du kommer med helt nya ögon. När du har varit revisor ett tag gör du samma sak och det är lätt att känna att du måste göra något nytt och inte sitta och säga samma sak hela tiden. Då gäller det att försöka hitta nya infallsvinklar. Men det är absolut lättast när det är en ny kund eller att det händer mycket med kunden som gör att det blir förändringar.”

”Jag vet att man på andra byråer skiftar uppdrag, man låter någon annan på byrån titta på det. Det kan vara vettigt och det är inte bara för oberoendets skull utan även för att få en annan fräschare syn på saker och ting. Det är också positivt för klienten tror jag.”

”Det är känsligare beträffande små företag eftersom du kommer närmare en person i ett enmansbolag och han blir kanske mer beroende av dig. Det ska dock gå rätt långt för att man ska säga ”jag kan inte jobba med dig”. Exempelvis om du ser på ägarstrukturerna här i Skåne så finns det vissa personer som är väldigt engagerade i näringslivet och dom har ofta samma revisor i sina bolag eftersom relationen mellan revisorn och personen i fråga fungerar. Jag vet inte riktigt hur man ska komma ifrån det här, men jag tror att rotationskravet kommer att ställa andra krav på att man måste rotera mycket mer.”

4.5.3 Vänskapshotet

En av de fem hotbilderna som ingår i analysmodellen är vänskapshotet. Alla våra respondenter är eniga om att det är väldigt svårt att dra gränsen för när du är ”för nära vän”. I vissa fall, när det gäller släktrationer och liknande, är gränsdragningen solklar, men i de flesta fallen är det subjektiva bedömningar. Många av revisorerna betonar vikten av revisorns etik. Känner man att något inte

är bra får man göra någonting åt det, det handlar om magkänsla. Man vill inte riskera sin auktorisation. Problematiken illustreras på följande sätt:

”Du blir professionell när du jobbar, man måste kunna vara det som person, professionell med ändå kompis. Ibland känns även mina klienter som mina kollegor på jobbet, eftersom jag jobbar så mycket ute hos dem. Vissa klienter jobbar man betydligt mer med och dom blir man mer kompis med, men de förstår ju också ditt jobb, att du måste var professionell.”

”Man kan ju säga att du vill bli vän med dina kunder. Däremot umgås jag ingenting med mina kunder privat och jag känner att det är ganska skönt att inte göra det. Jag går heller inte in som revisor i mina kompisars bolag. Samtidigt vill du ju ha en öppen atmosfär, du vill att kunden ska kunna prata med dig om olika problem, det tycker jag är väldigt viktigt. Det är viktigt för mig som revisor att känna att jag har ett förtroende och att klienten inte lurar mig. Känner man att man inte får full information är det tveksamt om förutsättningarna för att göra ett bra jobb finns. På något sätt vill man ju ha en bra relation med kunden och tidigare, för många år sedan, var det ganska vanligt att man hade fest när revisionen var slut o.s.v. Det förekommer inte på samma sätt idag.”

En av revisorerna, som också tycker att det är svårt att veta var gränsen för ”otillåten vänskap” går, påpekar dock att han tycker att storleken på företagets intressesfär påverkar bilden:

”Jag tycker att det är mycket upp till både företagets och ens egen moral och etik. Jag vet någon gång när jag hade en av mina bästa kompisars fru som satt som ekonomichef på ett bolag där vi skulle lämna en offert. Då sa jag att jag inte ville göra det, utan då fick istället någon annan kollega göra det. Det förekommer revisorer som har rätt så nära kompisrelationer med sina kunder men man kan samtidigt fråga sig hur man ska få uppdrag om man inte känner folk eller har kontakter. Det är tvetydigt, du ska känna dom men du ska inte känna dom för bra och var den gränsen går är inte knivskarp. Det är lättare att ha ett litet bolag där du känner någon, för den kunden är du aldrig beroende av och det känns därför mer ok. För att återgå till exemplet med min kompis fru, om hon är anställd ekonomichef är det säkert andra som kan sätta press på henne i hennes roll samtidigt som jag ska ha min roll. Är det istället någon i ett litet företag som både är ägare, sitter i styrelsen och är VD och den enda motparten kanske är skatteverket, då är intressentmodellen inte så komplicerad.”

En annan revisor omvärderade hotbilden när analysmodellen infördes:

”När analysmodellen kom var man tvungen att ta ställning till de befintliga uppdragen. Jag hoppade då av två av mina uppdrag på grund av vänskapshotet. Det är svårt att veta var gränsen går men i det ena fallet var det uppenbart

eftersom det hade gått så långt att vi umgicks privat. I det andra fallet umgicks vi inte privat med det var nästan där. Detta är två tydliga exempel där jag kan säga att jag själv har vidtagit åtgärder. Utöver det har jag nog varit rimligt förskonad.”

4.5.3.1 Vänskapsrelationer till mindre klienter

När det gäller mindre klienter är det extra svårt att veta var gränsen för vänskap går. Det är ofta så att de mindre klienterna bollar mer idéer vilket gör att revisorn kommer närmare sin klient och känner till både företagsbilden och klientens privata förhållanden. En av revisorerna som arbetar på en liten byrå och som uteslutande har ägarledda företag som klienter ifrågasätter de revisorer som jobbar med små klienter och menar att de är helt oberoende:

”När man går igenom de här frågorna i analysmodellen tror jag att många har svårt för att svara helt ärligt, att det inte har något som helst beroende. Att man ändå kan ”säga” att man är oberoende tror jag är på grund av att man har sin yrkesetik. Att jag går ut och äter middag med min klient eller att min och hans fru går på gympa tillsammans spelar ingen roll för jag gör ändå mitt jobb precis lika bra. Jag kan inte tänka mig att det skulle påverka något eller att vi skulle riskera någonting för detta. Men skulle man hårdra det tror jag att många revisorer skulle behöva byta och skifta lite uppdrag.”

En av revisorerna vi intervjuade arbetar på en revisionsbyrå på en mindre ort och han menar att man genom åren har lärt känna och att man umgås med folk i trakten som mer eller mindre har indirekta relationer till företagen som revisionsbyrån har som klienter. Han menar att:

”Vi kommer väldigt nära våra små klienter, det bara är så. Det är svårt att säga var gränsen går mellan att du känner honom eller att ni ”bara” går på fest tillsammans. På en liten ort där du har klienter från orten är det väldigt svårt att säga att jag inte känner honom. Jag hävdar att de revisorer som skriver under att de inte har någon som helst social relation med sina klienter, det finns inte, men jag tror att man som revisor klarar detta ändå. Jag tror inte att det är någon som vill riskera sig auktorisation eller godkännande på detta utan man är så pass yrkesmässig att man kan hantera det.”

5. Slutsatser

Inledningsvis i detta avsnitt kommer forskningsfrågan att besvaras med hjälp av det empiriska materialet. Därefter presenteras studiens teoretiska bidrag utifrån den institutionella teorin. Avsnittet avslutas med reflektioner samt förslag till fortsatta studier på området.

5.1 Forskningsfrågan besvaras

Undersökningens huvudsakliga uppgift är att utreda om ett mindre oberoende är mer accepterat för en revisor i ett mindre eller medelstort företag än för en revisor i ett stort företag. Majoriteten av respondenterna i undersökningen är överens om att förhållandet till deras klienter ser olika ut vilket beror på ett antal faktorer. Storleken på klientens företag är en av dessa faktorer. Att storleken på företaget har betydelse för revisorns oberoende beror på att intressesfärerna ser olika ut. I de stora företagen som omger sig med ett stort antal intressenter är det av stor betydelse att revisorn kan visa för dessa att han är oberoende. I ett mindre företag är däremot ägaren och den operativa företagaren ofta en och samma person vilket gör att man som revisor kan fråga sig för vem man egentligen är oberoende. Flera av revisorerna anser att det är en stor skillnad mellan dessa typer av klienter och de har svårt att se att det skulle kunna fungera på ett annat sätt.

Enligt dagens ABL ska revisorn inneha en lika oberoende ställning till sin klient oavsett dennes storlek. De flesta av revisorerna vi intervjuade påpekade att reglerna är lika för alla företag, med undantag för dem som är noterade på någon börs där ytterligare regler tillkommer. Revisorerna anser inte att det idag *är* mer accepterat att vara mindre oberoende till en mindre klient, men många av dem medger att det är väldigt svårt att veta var gränsen går. Lagstiftningen är inte entydig och det handlar ofta om subjektiva bedömningar. Att någon gång trampa över gränsen är inte något medvetet eftersom du som revisor inte vill riskera din auktorisation. För revisorer på mindre revisionsbyråer blir detta extra tydligt eftersom många av dessa enbart arbetar med mindre företag där det är svårare att göra en gränsdragning mellan företagets ekonomi och den största ägarens privatekonomi. För revisorer som arbetar på en revisionsbyrå på en mindre ort blir det svårt att följa analysmodellen till punkt och pricka och vara helt oberoende när det gäller vänskapshotet.

Eftersom de mindre klienterna dels ställer helt andra och mindre komplexa frågor än de stora företagen och även har en helt annan intressesfär är det svårt att veta var gränsen går för oberoendet. Med anledning av detta anser nästan alla av intervjuade revisorerna att det *bör* vara mer accepterat att inta en mindre oberoende ställning till de mindre klienterna. Detta skulle kunna uppnås genom att revisionsplikten för de mindre företagen avskaffades. Många anser att ett avskaffande av revisionsplikten skulle vara till gagn för klienten eftersom revisorn då skulle kunna inta en mer aktiv roll. Revisorerna anser även att det skulle bli roligare att kunna göra mer och dela med sig av sin kompetens. Framförallt skulle en mer aktiv roll från revisorns sida, där han eller hon har möjlighet att ge konstruktiva råd utan att skada oberoendet, skapa ett mervärde för klienten. En del revisorer anser också att man hade kommit ifrån diskussionen kring oberoendet om revisionsplikten avskaffades.

Även om många av revisorerna anser att det borde vara mer accepterat att vara mindre oberoende i förhållande till små klienter anser de inte att detta är accepterat idag eftersom lagstiftningen inte ger utrymme för det.

5.2 Studiens teoretiska bidrag

Studiens teoretiska bidrag bygger på hur den finansiella utveckling i Sverige har sett ut och hur den skulle kunna förväntas utvecklas i framtiden. Med hjälp av Streeck & Schmitters modell med de tre kontrollmakterna stat, marknad och föreningar, kan man åskådliggöra hur makten över redovisningsregleringen har skiftat mellan dessa krafter.

Under 1900-talet växlade makten över redovisningsregleringen mellan staten och marknaden. På 1930-talet när Kreugerkraschen inträffade samt andra förskingringar var vanligt förekommande ställdes det högre krav på redovisningsinformationen. Vid denna tidpunkt fanns det ingen sammanslutning som var tillräckligt representativ för att påbörja regleringen av finansiell redovisning. Detta skapade en möjlighet för en ny profession av revisorer att växa fram. Det har visat sig att finansiella kriser påverkar regleringen. Efter Kreugerkraschen var professionen framgångsrik i att anpassa sig till den som hade makten och de lyckades genom förhandlingar medverka i utvecklandet av redovisningsnormer trots statens starka position. Marknaden började så småningom stärka sin ställning och på 1980-talet när staten samtidigt drabbades av finansiella svårigheter började föreningarna istället att förhandla med marknaden.

Trots att FAR är en så pass stark organisation och med stor kompetens på redovisningsområdet har de aldrig haft någon lagstiftande makt. De har istället

haft en indirekt makt genom statliga Bokföringsnämnden som har använt sig av FAR:s rekommendationer och FAR har därför ett stort inflytande på praxis.

I Sverige har makten över redovisningsregleringen framförallt legat hos staten som har haft den lagstiftande makten över redovisningen. Med tanke på att FAR ändå är den äldsta normbildaren och att dess rekommendationer påverkar praxis kan man fråga sig om det är staten som bör ha den lagstiftande makten över redovisningen. Regleringen verkar idag till stora delar vara skild från praxis vilket talar för att föreningarna bör ha ett större inflytande på redovisningsregleringen. Starka föreningar med makt skulle kunna minimera risken för finansiella kriser och om föreningarna tar ett större ansvar skulle motsättningarna mellan de tre makterna minska. Professionen, som besitter den största expertisen, skulle då kunna påverka utvecklingen av redovisningsregleringen på så sätt att oberoendet hanteras på mest lämpliga sätt.

5.3 Reflektioner över studiens slutsatser

Våra olika val under studiens gång har givetvis påverkat de slutsatser vi kommit fram till. Med andra verktyg hade vi troligen uppnått ett annat resultat. I efterhand anser vi att valet av en kvalitativ metod var det mest lämpliga för studien. Även om vi inte får samma bredd på studien som vid en kvantitativ metod menar vi att ett djup på undersökningen är mer värdefullt. På samma sätt har valet av teori samt hur vi har valt att tillämpa denna för att tolka empirin påverkat våra slutsatser.

Vi är medvetna om att vår forskningsfråga behandlar ett känsligt område vilket gör att vi ibland har ifrågasatt revisorernas ärlighet. Vid ett fåtal tillfällen har det känts som att respondenten har sagt en sak men egentligen tyckt något annat. Detta är svårt att helt komma ifrån men vi tycker att vi genom våra öppna intervjuer har haft god möjlighet att tolka svaren. Överlag anser vi ändå att vårt intervjumaterial har varit av stort värde och att flera respondenter har varit väldigt frispråkiga trots känsligheten kring ämnet. Hade vi inte varit lika tidsbegränsade hade vi haft möjlighet att intervjua fler revisorer vilket möjligtvis hade stärkt undersökningen. Efter datainsamlingen insåg vi att åsikterna från revisorerna ibland skiljer sig åt beroende på om de arbetar på en stor eller liten revisionsbyrå. Även om båda dessa grupper har små klienter och kan svara på frågorna utifrån detta skulle det möjligtvis ha varit intressant att höra fler revisorer från mindre revisionsbyråer. Vi insåg under studiens gång att en del av våra frågor har varit något oklara i formuleringen. Detta har gjort att vi vid en del intervjuer har varit tvungna klargöra frågorna för respondenten vilket kan ha bidragit till en ökad risk för intervjuareffekt. Eftersom våra intervjuer endast har varit delvis strukturerade där respondenten har haft stor möjlighet att utveckla svaren och prata fritt kring

ämnet tror vi inte att vårt tydliggörande har påverkat undersökningen till dess nackdel.

Även om vi i studiens teoretiska bidrag drar slutsatsen att professionen bör ha ett större inflytande på redovisningsregleringen bör det påpekas att vi inte har tagit hänsyn till alla aspekter. Vi har inte behandlat huruvida detta skulle vara praktiskt genomförbart och på så sätt är resonemanget kring professionens utökade makt begränsad.

5.4 Förslag till fortsatta studier

Vi har med studiens fortskridande insett att området kring revisorns oberoende är stort. Även om det har forskats oerhört mycket på området finns det fortfarande mycket som ännu inte är utforskat. I arbetet med att besvara forskningsfrågan har nya frågeställningar och infallsvinklar dykt upp som vi tror kan ligga till grund för fortsatta studier.

Vi har begränsat oss till att enbart studera vad revisorer anser om dess oberoendeförhållande till stora respektive små klienter. Andra grupper, som t.ex. företagare, lagstiftare och intressenter till klienter, har säkert också intressanta synpunkter på ämnet varför en fortsatt studie på detta område hade kunnat vara av intresse. Studiens teoretiska bidrag, där vi kom fram till att ett ökat inflytande från professionens sida skulle bidra till en reglering som stämde bättre överens med praxis, väcker flera följdfrågor. För det första kan man fråga sig om det är praktiskt genomförbart att lägga över den lagstiftande makten på föreningarna. Hur skulle i så fall statens makt över redovisningsregleringen påverkas och vilken roll skulle den inta? Skulle marknaden acceptera att staten inte hade den slutgiltiga makten och vad skulle behöva förändras i föreningarna för att de skulle kunna inneha en större makt? Detta är några intressanta frågor som har uppkommit i samband med undersökningens slutsatser som vi gärna hade sett en fortsatt studie på.

Källförteckning

Publicerade källor

Analysmodellen för prövning av revisors opartiskhet och självständighet, utgivet av FAR 2001

Alan, Bryman & Emma, Bell (2003) *"business research methods"*, Oxford university press

Andersen, Ib (1998) *"Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod"*, Studentlitteratur

Artsberg, Kristina (2003) *"Redovisningsteori – policy och praxis"*, Liber Ekonomi

Diamant, Adam (2004) *"Revisors Oberoende"*, Iustus Förlag

Halling, Pernilla (2005) *"Sällan revision av små företag i EU-länderna"*, Balans nr 3

Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *"Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen "*, Studentlitteratur

Jönsson, Sten (1991) *"Role Making for Accounting while the State is Watching"*, *Accounting , Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6 pp. 521-546

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *"Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer"*, Studentlitteratur

Precht, Elisabeth (2005) *"Alla ense om revisionens fördelar – men måste den vara ett tvång?"*, Balans nr 5

Puxty, A. G & Willmott, Hugh. C (1987) *"Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries"* *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, pp. 273-291

Revisorslag 2001:883

Thomasson, Jan & Arvidson, Per & Lindquist, Hans & Larson, Olov & Rohlin, Lennart (2000) uppl. 12, *"Den nya affärsredovisningen"*, Liber Ekonomi

Thorell, Per & Norberg, Claes (2005) ”Går det att försvara revisionsplikten?”, Balans nr 3

Urban Engerstedt & Anders Stömqvist (2003) ”Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler”, Balans nr 10

”Vägledning för revisorer – Analysmodellen” (2002) SRS Service AB

”Vägledning för revisorer – jävs och oberoendefrågor – Redovisningstjänster” (2001) SRS Service AB

Wennberg, Inge (2003) ”Han tvivlar på analysmodellen” Balans nr 8-9

Wennberg, Inge (2004) ”När rådgivning var en inkörspport till revisionen...” Balans 8-9

Wennberg, Inge (2004) ”FARs generalsekreterare är försiktigt optimistisk”, Balans nr 2

Willmott, Hugh. C & Puxty, A. G & Robson, Keith & Cooper, David J. & Lowe, E. Anthony (1992) “Regulation of Accountancy and Accountants: A Comparative Analysis of Accounting for Research and Development in Four Advanced Capitalist Countries” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 5, No.2, pp. 32-56

Elektroniska källor

www.farkomplett.se

www.far.se

www.ey.se

BILAGA 1: Intervjufrågor

Är du godkänd eller auktoriserad revisor?

Hur länge har du varit i branschen?

Rådgivning

1. Vilka typer av klienter möter du vanligtvis i dina uppdrag? (Fåmansföretag, medelstora företag, koncerner, börsnoterade företag)
2. Anser du att det är lätt att skilja på revisionsrådgivning och fristående rådgivning?
3. Anser du att revisorernas rådgivning till sina revisionsklienter är ett hot eller en tillgång? Påverkas ditt svar av klientens storlek?
4. Har ni en särskild avdelning inom företaget som sysslar med konsulttjänster?
5. Om ja på föregående fråga, kan ni revidera en klient som er konsultavdelning blivit anlitad av? Under vilka omständigheter?
6. Hur mycket rådgivare kan ni som revisorer vara till era klienter, anser du? Var går gränsen?
7. Anser du att man bör utnyttja revisorernas kunskaper mer än vad man gör idag? Bör detta vara en möjlighet speciellt för de mindre klienterna?

Oberoende

8. Nya revisorslagen med analysmodellen har nu funnits i drygt tre år. Har du ändrat ditt sätt att arbeta på beträffande oberoendefrågor?
9. På vilket sätt analyserar du en klient eller ett uppdrag innan du tackar ja?
10. Tar du idag på dig uppdrag som du inte hade åtagit dig tidigare?
11. Kan du nämna exempel på olika motåtgärder som du använt dig av för att det inte ska finnas anledning att ifrågasätta din opartiskhet eller självständighet?
12. Gör du någon skillnad på små och stora klienter för att oberoendet inte ska påverkas?
13. Anser du att det bör finnas olika regler för revidering av små och medelstora företag respektive större företag?

Internt

14. I hur stor utsträckning anser du att medarbetarna kan rådgöra med revisorn i ett uppdrag?
15. Nämn olika rutiner som ni har på byrån för att hantera oberoendefrågor?
16. Har de interna rutinerna förändrats i ditt företag sedan införandet av den nya revisorslagen (och analysmodellen)?

BILAGA 2 : Definition av respondenter

A arbetar på en av de fyra stora revisionsbyråerna. A är godkänd revisor och har jobbat i branschen i sju år. A arbetar idag bara med stora och noterade bolag men har dock arbetat med mindre bolag tidigare.

B arbetar på en av de fyra stora revisionsbyråerna. B är auktoriserad revisor och har jobbat i branschen i 23 år. B arbetar, tidsmässigt, huvudsakligen med börsnoterade företag. Antalsmässigt har B dock flest små klienter.

C arbetar på en av de fyra stora revisionsbyråerna. C är auktoriserad revisor och har jobbat i branschen i 13 år. C jobbar med hela spektrat, från små till stora bolag, med koncentration på koncerner, börsnoterade bolag och större ägarledda bolag.

D arbetar på en av de fyra stora revisionsbyråerna. D är auktoriserad revisor och har jobbat i branschen i 19 år. Fram till för ett par år sedan arbetade D med väldigt blandade uppdrag. Idag är D fokuserad på små och medelstora företag men jobbar fortfarande parallellt med något större bolag.

E arbetar på en av de fyra stora revisionsbyråerna. E är auktoriserad revisor och har jobbat i branschen i 16 år. E möter alla typer av företag men har sin huvudinriktning på fåmansföretag och medelstora företag.

F arbetar på en mindre revisionsbyrå på en liten ort. F är redovisningsekonom men har som regel svarat på frågorna utifrån hur revisorerna arbetar på hans byrå. F har jobbat i branschen i 13 år och arbetar endast med ägarledda företag som har mellan en och 30 anställda.

G arbetar på en mindre revisionsbyrå på en liten ort. G är godkänd revisor och har jobbat i branschen i 10 år. G arbetar framförallt med fåmansföretag. Tidigare arbetade G på en större revisionsbyrå och har därför även erfarenhet av större företag.