



**EKONOMI  
HÖGSKOLAN**  
Lunds universitet

**Kandidatuppsats, 15 hp**

**FEKK01**

**VT 2008**

**Företagsekonomiska institutionen**

*En studie om hur väl de större  
revisionsbyråerna uppfyller  
lagstiftarens krav på en oberoende  
revision*

**Författare**

**Magnus Borgström  
Magnus Håkansson**

**Handledare**

**Gunnar Wahlström**

## **Förord**

Vi vill härmed ta tillfället i akt och tacka alla de personer som hjälpt oss i vår studie. Särskilt tack vill vi rikta till vår handledare Gunnar Wahlström, på företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet, som under studiens gång kommit med värdefulla råd och idéer. Vi vill också tacka alla de respondenter som tagit sig tid och medverkat i vår studie. Ni har alla bidragit med mycket intressanta reflektioner och tankar som inspirerat oss till fortsatta studier i ämnet.

Lund den 29 maj 2008

*Magnus Borgström*

*Magnus Håkansson*

# SAMMANFATTNING

<b>Uppsatsens titel:</b>	En studie om hur väl de större revisionsbyråerna uppfyller lagstiftarens krav på en oberoende revision.
<b>Seminariedatum:</b>	2008-06-05
<b>Ämne/Kurs:</b>	FEKK01 Kandidatuppsats, 15 hp
<b>Författare:</b>	Magnus Borgström och Magnus Håkansson
<b>Handledare:</b>	Gunnar Wahlström
<b>Fem nyckelord:</b>	Oberoende, professionalism, intern kontroll, reglering, kommersialism
<b>Syfte:</b>	Syftet med studien är att analysera hur väl de stora revisionsbyråerna säkerställer oberoendet. Vi fokuserar på huruvida oberoendeproblemen orsakas av bristande byråorganisation eller om de främst beror på otillräcklig professionalism.
<b>Metod:</b>	Vi har valt en kvalitativ ansats med ett induktivt angreppssätt.
<b>Teoretiskt perspektiv:</b>	Inledningsvis behandlas vetenskapsartiklar angående revisorns oberoende. Därefter redogörs för lagstiftningen på området.
<b>Resultatredovisning:</b>	I resultatredovisningen återges resultaten från vår empiriska undersökning. Resultaten är indelade efter kategorier.
<b>Resultat:</b>	Sammantaget anser vi att de större revisionsbyråerna organiserar sin verksamhet väl. Revisionsbyråerna behöver jobba mer seriöst med att förankra professionalism hos revisorerna för att kunna möta lagstiftarens krav på en oberoende revision. Studien visar att revisionsbyråernas största brist ligger i deras interna kontrollsystem. Den bristande transparensen leder till att revisionsbyråerna uppfyller lagstiftarens krav eftersom dennes krav på en oberoende revision inte följer samma utveckling.

# ABSTRACT

<b>Title:</b>	A study of how well the major accounting firms satisfy the legislator's demands for an independent audit.
<b>Seminar date:</b>	2008-06-05
<b>Course:</b>	FEKK01 Bachelor thesis in business administration, 15 ECTS
<b>Authors:</b>	Magnus Borgström and Magnus Håkansson
<b>Advisor:</b>	Gunnar Wahlström
<b>Key words:</b>	Independence, professionalism, internal control, regulation, commercialism
<b>Purpose:</b>	The purpose of the study is to analyse how well the major accounting firms do to ensure independence. We focus on whether the problems which follow independence are caused by a lack of their organization or whether they are mainly due to insufficient professionalism.
<b>Methodology:</b>	We have chosen a qualitative method with an inductive approach.
<b>Theoretical perspective:</b>	Initially treated scientific articles regarding auditor independence. It then describes the legislation in this area.
<b>Results:</b>	The reports reflected the results of our empirical study. The results are divided by category.
<b>Conclusion:</b>	Overall, we believe that the major accounting firms organize their business well. The accounting firms need to work more seriously to anchor the professionalism of the auditors to meet the legislator's demands for an independent audit. The study shows that accounting firms to overthrow the shortage is in their internal control systems. The lack of transparency is leading to the accounting firms legislator meets requirements because his demands for an independent audit does not follow the same trend.

## Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BFN	Bokföringsnämnden
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
FAR SRS	Föreningen för Auktoriserade Revisorer, Svenska revisorssamfundet
FEE	Federation des experts Comptables Européens
IFAC	International Federation of Accountants
RevL	Revisorslag (2001:833)
RN	Revisorsnämnden
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes- Oxley Act

# Innehållsförteckning

<b>1 Inledning</b>	<b>8</b>
1.1 Bakgrund	8
1.2 Problemformulering	9
1.3 Forskningsfråga	11
1.4 Syfte	11
1.5 Disposition	11
<b>2 Litteraturgenomgång</b>	<b>13</b>
2.1 Revisionens framväxt	13
2.2 Allmänt om reglering	15
2.3 Professionalism	19
2.3.1 Revisorns oberoende	21
2.3.2 Förtroende och det sociala kontraktet	23
2.3.3 Intressekonflikter	25
2.4 Internationell påverkan på regleringen i Sverige	26
2.4.1 Oberoenderegleringen	27
2.4.2 Hot mot oberoendet	29
2.5 Revisorn ur ett yrkesetiskt perspektiv	30
2.5.1 Kvalitetskontroll	31
2.6 Kapitelsammanfattning	32
<b>3 Metod</b>	<b>33</b>
3.1 Primär- och sekundärdata	34
3.2 Urval	35
3.3 Urvalsmetod	36
3.4 Frågeställning	36
3.5 Tillvägagångssätt vid intervjuerna	38
3.7 Kodning	39

3.8 Objektivitet	40
3.9 Kapitelsammanfattning	41
<b>4 Offentlig debatt</b>	<b>42</b>
4.1 Internationell debatt	42
4.2 Debatten i Sverige	46
<b>5 Resultatredovisning</b>	<b>52</b>
5.1 Allmänna oberoendehot	52
5.2 Kontroll hos byrån	54
5.3 Normer och regleringar	60
5.4 Enskilde revisorn	64
5.5 Kapitelsammanfattning	65
<b>6 Slutdiskussion</b>	<b>66</b>
6.1 Forskningsfrågan besvaras	69
6.2 Studiens teoretiska bidrag	69
6.3 Reflektion över studiens slutsatser	72
6.4 Förslag till fortsatta studier	72
<b>7 Källförteckning</b>	<b>73</b>
<b>Bilaga 1</b>	<b>77</b>
<b>Bilaga 2</b>	<b>80</b>
<b>Bilaga 3</b>	<b>82</b>
<b>Bilaga 4</b>	<b>85</b>

# 1 Inledning

---

*I det här inledande kapitlet presenterar vi bakgrunden till vårt problem. I problemdiskussionen konkretiserar vi vad vi anser vara ett problem. Diskussionen mynnar ut i vår forskningsfråga och vårt syfte med studien.*

---

## 1.1 Bakgrund

Skandalerna på revisionsområdet har varit många under årens lopp och sällan har diskussionen om revisorns oberoende varit så aktuell och livlig som på senare tid.<sup>1</sup> Ur svenskt vidkommande var Kreugerkraschen vid sitt utbrott den största ekonomiska krisen i svensk historia och många vidhåller dess betydelse än idag. Händelsen gav upphov till stora förändringar i aktiebolagsstiftningen och inom extern redovisning. Efter Ivar Kreugers död 1932 ifrågasattes koncernens likviditet och en särskild granskningsgrupp tillsattes. Utredningen visade att koncernen var på obestånd. En av de främsta anledningarna till kreugerkoncernens fallissemang var granskningsmännens påverkan från bankvärlden. Revisorerna, Price Waterhouse & Co, anklagades för att ha bedrivit en osjälvständig granskning. Revisionsbyrån fick inte fria händer vid sitt granskningsarbete utan utnyttjades till att bekräfta uppgifter som granskningsmännen och konkursförvaltarna tagit fram.<sup>2</sup>

Andra kända skandaler på redovisningsområdet som haft stor betydelse för branschen är skandalerna i USA. Företagen Enron och Worldcom var två av världens största företag som gick i konkurs i början av 2000-talet. Revisionsbyrå i de båda företagen var Arthur & Andersen.

---

<sup>1</sup> Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn – Oberoende, ansvar, sekretess* (2003), s.80.

<sup>2</sup> Arlebäck, Sven – Olof, *Kreugerkraschen – Storbankernas verk?* (2000), s.9-14, s.177-182.



Revisionsbyrån fick sin licens indragen efter skandalen och över 100 000 anställda fick se sig om efter ny arbetsgivare.<sup>3</sup> Arthur & Andersen var Enrons revisorer och skötte samtidigt bolagets redovisning. Arthur & Andersen anklagades för att i koncernredovisningen ha exkluderat vissa enheter, special purpose entities. Dokumentförstörelse hade också förekommit. I båda ovanstående fallen godkände revisionsbyrån koncernredovisningen. Detta föranledde skärpt lagstiftning gällande bokföringsetiken i USA genom införande av SOX.<sup>4</sup>

## 1.2 Problemformulering

Förtroendet för finansiell information är nödvändigt för ett väl fungerande näringsliv.<sup>5</sup> Revisorns oberoende är tillsammans med yrkeskompetensen dennes främsta argument för att garantera revisionens kvalitet.<sup>6</sup>

Revisionens funktion är att öka tilltron till finansiell information i de verksamheter som är ålagda revisionsplikt. Tilltron är av synnerlig betydelse för de fall resultatet av revisorns arbete kan påverka olika intressenters beslutsfattande.<sup>7</sup>

Utgångspunkten för regelverket kring revisorns oberoende är att revisorn har ett egenintresse i den verksamhet han bedriver. Revisorn maximerar sitt välstånd genom att liera sig med revisionsklienten.<sup>8</sup> Redovisningsskandaler får enorma konsekvenser för människors liv. Problemet ligger i att revisionsbyråer måste balansera mellan kommersialism och professionalism. Det är naturligt att revisionsbyråerna vill erbjuda och utföra så mycket tjänster som möjligt till sina klienter. Vem kan avfärda klienter när intäkterna blir så pass höga att egenintresset tar över? De stora klienterna kan utöva påtryckningar till den grad att alternativet för revisionsbyrån kan bli att själva säga upp medarbetare.

---

<sup>3</sup> Gibney, Alex, *Enron: The Smartest Guys in the Room* (2005)

<sup>4</sup> Ibid.

<sup>5</sup> Prop. 2000/01:146, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet* (2001), s.56.

<sup>6</sup> Moberg, s.79.

<sup>7</sup> Diamant, Adam, *Revisorns oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion* (2004), s.162.

<sup>8</sup> Diamant, s.209.

Revisionsbyråerna måste drivas av kommersialism för att kunna utföra högkvalitativ revision. Revisionsbyråerna måste därför anställa och behålla kompetens på byrån. Problemet ligger i att revisionsbyråerna måste balansera dessa kommersialistiska principer med de yrkesetiska regler som följer av professionen. Vilket pris oberoendet har i dessa situationer avgörs av ledarskapet och den dominerande kulturen på revisionsbyråerna. Företagsskandaler berör många människor då anställda förlorar sina arbeten och investerare som förlorar satsade pengar. Det utgör också ett problem för revisionsbyråerna att inte veta hur de ska organisera sin verksamhet för att kunna säkerställa oberoende. Något som tyder på att revisionsbyråerna inte riktigt lyckas med detta är det relativt stora antalet disciplinärenden som RN har behandlat gällande revisorns oberoende. Under 2000 -talet har omfattande omorganiseringar av byråernas verksamheter ägt rum, vilket stärker vår tro att de själva inte är säkra på var gränserna går.<sup>9</sup> Stora värden går förlorade och det tar lång tid att återuppbygga förtroendet för näringslivet. Lagstiftningen har försökt att skapa incitament för att revisorn skall verka oberoende och lojalt mot revisionens intressenter genom ekonomiska sanktionsmöjligheter.<sup>10</sup> Inträdeskravet för en revisionsbyrå handlar om att byrån skall ha en viss ägarstruktur. Byrån skall även bedriva sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Utöver detta skall byråerna organisera sin verksamhet så att oberoendet upprätthålls. Det finns således inga givna svar utan endast riktlinjer för hur revisionsbyråerna skall uppfylla lagens krav.

Frågan är inte ordentligt utredd. Det finns en uppsats skriven men den anlägger snarare ett beteendevetenskapligt perspektiv och behandlar endast ytligt de juridiska aspekterna på problemet.<sup>11</sup> Det finns sedan flertalet uppsatser som behandlar närliggande områden såsom kombi -uppdrag, byråjäv, konsultverksamhet och analysmodellen.

Vi vill i detta arbete se hur revisionsbyråerna arbetar för att säkerställa att oberoendet hos den enskilde revisorn och oberoendet som organisation säkerställs.

---

<sup>9</sup> Wallerstedt, Eva, Häckner, Einar, Johansson, Sven – Erik, *Går revisorn i takt med förväntningarna* (2006)

<sup>10</sup> Diamant, s.178.

<sup>11</sup> Björnsson, Daniel, *Revisorns oberoende – hur säkerställs revisionsbyråernas oberoende?* (2007)

## 1.3 Forskningsfråga

*Hur väl uppfyller de större revisionsbyråerna lagstiftarens krav på en oberoende revision?*

## 1.4 Syfte

Syftet med studien är att analysera hur de stora revisionsbyråerna säkerställer oberoendet. Vi har fokuserat på huruvida oberoendeproblemen orsakas av bristande byråorganisation eller att de främst beror på otillräcklig professionalism.

## 1.5 Disposition

### Kapitel 2: Litteraturgenomgång

I detta kapitel kommer vi redogöra för den litteratur som vi använt som kunskapsbas för studien. Kapitlet inleds med en genomgång av vetenskapsartiklar som behandlar de viktigaste aspekterna av revisorns oberoende. Vi avslutar kapitlet med att återge lagarna kring revisorns oberoende samt presenterar de övervägande som legat till grund för lagstiftningen.

### Kapitel 3: Metod

I metodkapitlet kommer vi redogöra för vår metod, vårt tillvägagångssätt med att samlas in och bearbeta den information som ligger till grund för att besvara vår forskningsfråga.

## Kap 4: Offentliga debatt

I detta kapitel behandlar vi den debatt som ligger till grund för våra intervjufrågor. Kapitlet inleds med en internationell debatt kring de faktorer som hotar revisorns oberoende. Därefter kommer vi ta upp den aktuella debatten i Sverige och avslutningsvis redogörs för RN:s syn på revisorns oberoende.

## Kap 5: Resultatredovisning

I detta kapitel kommer vi presentera en sammanställning av vår empiriska undersökning. Kapitlet är strukturerat i fyra kategorier där vi börjar med att redogöra för den allmänna synen kring oberoendeheten. Därefter kommer vi redogöra för synen på revisionsbyråernas kontroller, lagar och reglering och slutligen den enskilde revisorn. Vi rekommenderar läsaren av uppsatsen att ta del av de bifogade intervjuguiderna.

## Kap 6: Slutdiskussion

Slutdiskussionen inleds med en allmän diskussion om det empiriska resultatets betydelse för vår forskningsfråga. Diskussionen mynnar ut i att vi besvarar vår forskningsfråga. Det teoretiska bidraget förklarar svaret på forskningsfrågan utifrån de valda teorierna. Kapitlet avslutas med att vi reflekterar över studiens slutsatser och ger förslag till fortsatta studier.

## 2 Litteraturgenomgång

---

*I detta kapitel presenteras den litteraturstudie som utgör studiens referensram. Kapitlet inleds med en redogörelse för den svenska revisorsprofessionens framväxt. Därefter presenteras relevant litteratur med utgångspunkten från en teori om redovisningsreglering. Teorin följs av en förklaring av revisorns roll i samhället. Därefter diskuteras olika aspekter av professionalism och slutligen redogörs för de problem som är förknippade med revisorsprofessionen. Betydelsen av revisorns oberoende sätts i en samhälllig kontext. I den senare delen av litteraturgenomgången redogör vi för dagens lagreglering av revisorns oberoende samt de överväganden som ligger till grund för regleringen.*

---

### 2.1 Revisionens framväxt

Avsnittet behandlar den svenska revisorsprofessionens framväxt samt de faktorer och samhällliga tendenser som påverkat densamma. Den moderna revisorsrollen växte fram först i början av 1900-talet. Den första revisorsorganisationen, SRS, startades 1899.<sup>12</sup> Motiven för revisorerna att organisera sig var att få ett ökat inflytande över lagstiftning och markera professionalitet gentemot lekmanrevisorer. För att kunna bli medlem ställdes det olika typer av krav, dels professionella, dels personliga. Stockholms fondbörs upprättades år 1901. Fondbörsen innebar en möjlighet för revisorsprofessionen att etablera sig eftersom det nu fanns en marknad för revisorer. 1910 års aktiebolag ställde enbart krav på revision men inte några krav på revisorns yrkeskunskaper.<sup>13</sup> Den första ABL stiftades år 1848, men först år 1895 föreskrevs i lagen krav på revision och skydd

---

<sup>12</sup> Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2005), s.106.

<sup>13</sup> Ibid.

av investerare. Drivkrafter för att förbättra revision och redovisning framfördes av lagkommittén, framförallt mot bakgrund av rädslan för företagsbedrägerier och år 1910 reviderades ABL.<sup>14</sup> Den nya lagen hade framförallt tre uppgifter, att skydda allmänheten från osund företagsamhet, skydda aktieägarna mot att företagsstyrelser skulle missbruka sin ställning, samt att ge minoritetsägare större rättigheter. För att skydda aktieägarna ansågs striktare regler kring revision vara det bästa instrumentet.<sup>15</sup> Varken i 1895 eller 1910-års ABL framgick egentligen vad revisionen skulle innehålla. Den innehöll däremot värderingsregler i enlighet med principen om historiska anskaffningsutgifter.<sup>16</sup>

År 1912 började revisorer auktoriseras i Stockholm av Handelskammaren, samtidigt som Handelshögskolan i Stockholm hade börjat utbilda studenter till att klara de kraven som ställdes på revisorn<sup>17</sup>. En akademisk examen var ett krav för att kunna auktoriseras. SRS motsatte sig licensiering via handelskammaren där de saknade representanter och verkade för licensiering i statlig regi.<sup>18</sup> Det skapade spänningar i organisationen och år 1923 bröt sig 15 kvalificerade revisorer sig ur SRS och bildade Föreningen Auktoriserade Revisorer, FAR. Det kom att dröja ända till 1973 innan staten tog över som tillsynsmyndighet.

De första årtiondena av 1900-talet präglades av bedrägerier, och denna period benämns som en organiseringsperiod. Kännetecknande för perioden var att den institutionella strukturen för det moderna samhället tog form, professioner formades inom revision och kommunal redovisning allt eftersom en ökad ordning i samhället efterfrågades.<sup>19</sup> Efter Kreugerkraschen erkändes allmänt behovet av kvalificerade revisorer. Stockholms fondbörs gick ut med en skrivelse och betonade vikten av att alla listade företag borde ha en auktoriserad revisor.<sup>20</sup> Professionen uppges till och med ha dragit fördelar av Kreugerkraschen eftersom den ledde till att kraven på allt mer oberoende revision höjdes.<sup>21</sup> Skandaler där auktoriserade revisorer är inblandade tycks stärka yrkeskårens ställning, vilket är

---

<sup>14</sup> Jönsson, Sten, *Role making for accounting while the state is watching* (1991), s.528.

<sup>15</sup> Ibid.

<sup>16</sup> Ibid.

<sup>17</sup> Ibid.

<sup>18</sup> Artsberg, s.107.

<sup>19</sup> Jönsson, s.537.

<sup>20</sup> Artsberg, s.107.

<sup>21</sup> Jönsson, s.541.

ett återkommande mönster under hela 1900-talet.<sup>22</sup> Revisorsprofessionen stärktes men var inte tillräckligt stark för att ta makten över normbildningen.<sup>23</sup> Staten tog makten över utvecklingen på redovisnings- och revisionsområdet. Lagstiftning och praxis utarbetades parallellt mellan staten och industrin. Efter andra världskriget introducerades planekonomin för att finansiera den expanderande offentliga sektorn. Perioden präglades av innovativ skattepolitik och rationaliserad byråkrati. Sammantaget ledde detta till att kapitalmarknaden fick en tillbakadragen roll i samhället och staten blev den prioriterade användaren av redovisningsinformation. Årsredovisningarna användes främst som taxeringsunderlag.<sup>24</sup> Under 1960-talet växte sig kapitalmarknaden starkare och investerarna efterfrågade allt mer redovisningsinformation. År 1964 inrättade FAR en kommitté som började utge redovisningsstandards, vilket bidrog till att föreningens makt ökade. FAR ansågs ha gjort ett bra jobb med sin normgivning men de var en intresseorganisation som bedömdes alltför subjektiva i sina ställningstaganden. År 1976 tog statliga Bokföringsnämnden, BFN över ansvaret för normgivningen. FAR lyckades emellertid att välja in representanter i BFN och fick ett ökat inflytande över redovisningsnormgivningen.<sup>25</sup> Den svenska revisorsprofessionens historiska utveckling har kännetecknats av konflikten mellan marknaden och staten.

## 2.2 Allmänt om reglering

I syfte att skapa förståelse för revisorsprofessionens förutsättningar och strategier för inflytande, presenteras nedan en allmän teori om reglering. Teorin har sin utgångspunkt i den kritik som framförts mot att revisorerna. Revisorerna har monopol på marknaden för revisionstjänster men avsaknaden av trovärdighet inom revisorsprofessionen har väckt debatt om vilken regleringsform som är den

---

<sup>22</sup> Artsberg, s.108.

<sup>23</sup> Jönsson, s.532.

<sup>24</sup> Jönsson, s.528, s.539.

<sup>25</sup> Jönsson, s.540.

lämpligaste i revisorsbranschen.<sup>26</sup> Även effektiviteten av självregleringen har ifrågasatts. Revisorernas roll i det moderna samhället går inte att förstå utan kunskaper om den omgivning som påverkar revisorsbranschen.<sup>27</sup> Den politiska och ekonomiska omvärlden är av avgörande betydelse för hur individer och organisationer formas och utvecklas. Den sociala ordningens effekter på redovisning och revisionsnormeringen i avancerade kapitalistsamhällen utgör en grund för att förstå olika sätt att reglera redovisning.<sup>28</sup> Studien baseras på en *Allmän teori om reglering*, grundad av Streeck & Schmitter (1985) som påvisade olika regleringsformer och hur de påverkade innehållet och konsekvenserna i redovisningspolicy och normgivning. Teorin identifierade tre principiellt olika regleringsmodeller som redovisningsregleringen utgår ifrån. Dessa var marknaden, staten och samhället.<sup>29</sup>

Staten utövar hierarkisk kontroll. Den sociala ordningen organiseras genom att myndigheter utfärdar regler och sanktioner för att kontrollera specifika verksamheter. Den hierarkiska kontrollen innebär bland annat rättsligt krav på att offentliggöra redovisningsinformation, eller att staten bestämmer vilka som får utöva revisorsyrket.<sup>30</sup> Motivet att staten bestämmer redovisningsregler brukar berättigas av redovisningens ekonomiska konsekvenser.<sup>31</sup> Om redovisningsregler enbart skulle bestämmas som privata överrenskommenheter skulle det leda till en ordning där majoriteten skulle kunna utsuga minoriteten. Den hierarkiska kontrollen kan användas för att stävja den turbulens och osäkerhet som är förknippad med marknaden.<sup>32</sup> Konflikter uppstår inom detta område på grund av att vissa aktörer gynnas av reglerna och andra missgynnas.<sup>33</sup>

På marknaden utövas det fria konkurrens med flertalet intressegrupper involverade. Spridd konkurrens genererar företag och entreprenörer som är nöjda aktörer och

---

<sup>26</sup> Puxty, A.G & Willmott, Hugh. C, *Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries* (1987), s. 274.

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> Puxty et al, s. 273.

<sup>29</sup> Puxty et al, s.274.

<sup>30</sup> Puxty et al, s.278.

<sup>31</sup> Artsberg, s.125.

<sup>32</sup> Puxty et al, s.278.

<sup>33</sup> Puxty et al, s.276.



utövar sina verksamheter för att maximera sina vinster.<sup>34</sup> Konsumenterna är aktörer som gynnas av konkurrensen på marknaden i form av materiella förmåner. På marknaden uppstår meningsskiljaktigheter mellan köpare och säljare, något som orsakar den grundläggande intressekonflikten. Den sociala ordningen uppstår genom avtal mellan säljare och köpare av varor och tjänster. I ett samhälle där marknaden har makten över normbildningen finns, i stället för en offentlig sektor, privata lösningar.

Den sista idealiska regleringsformen är samhället. Samhället uppdelas i mindre grupper och föreningar, det senare särskilt intressant ur redovisningssynpunkt. Den sociala ordningen baseras på att samhället formas genom intresseorganisationer som delar gemensamma värderingar eller vanor. För att uppnå legitimitet betonas personliga kvalifikationer såsom pålitlighet, gentlemannamässigt uppträdande och samhällsansvar.<sup>35</sup> Samhörigheten och den respekt som präglas av föreningarna ligger också till grund för den konflikt som inträder då utomstående inte respekterar de normer och värderingar som föreningen har utarbetat.

Konflikter inom respektive regleringsmodell är ovanliga men de förekommer.<sup>36</sup> Hotet mot regleringsmodellernas legitimitet och överlevnad utgörs av de andra principerna för reglering. Kontrollen över till exempel kritiska resurser är ett gemensamt intresseområde som kan leda till konflikter. En jämviktsbalans uppstår mellan de tre konkurrerande och ömsesidigt beroende grundprinciperna för reglering. *En allmän teori* bidrog till att betrakta redovisning som en social praxis.<sup>37</sup> Redovisningsreglering kan inte analyseras utifrån en eller två av principerna, alla spelar de en viktig roll i regleringen.<sup>38</sup> Teorin har blivit kritiserad för att den inte tar tillräcklig hänsyn till vår globala värld. Stater har en begränsad ekonomisk och politisk självständighet i en sådan värld. Teorin har också blivit kritiserad för att inte beakta vilka motsättningar inom det moderna samhället som leder till förändringar i och mellan de tre grundprinciperna för reglering. En analys av redovisningsregleringen utifrån ekonomiska principer är också

---

<sup>34</sup> Puxty et al, s.275.

<sup>35</sup> Puxty et al, s.278.

<sup>36</sup> Puxty et al, s.276.

<sup>37</sup> Puxty et al, s.277.

<sup>38</sup> Puxty et al, s.279.

otillräcklig. Anledningen är att staten har spelat en viktig roll i organiserandet av de motsättningsfulla tendenserna i den moderna kapitaliststaten. Den organiserade arbetskraftens har ställt krav på att utöka efterfrågan, prioritera regionalpolitisk utveckling, stödja hotade industrier, förhindra kapital till potentiellt lönsamma marknader, reglera priset på varor och arbetskraft. Dessa krav har tillkommit som motkraft till den liberala marknaden. Statens utveckling mot att vara en tredje kraft härrör från den organiserade arbetskraftens lyckosamma krav på politiska rättigheter genom rösträtt. För att kunna tillgodose både den organiserade arbetskraftens krav och samtidigt fatta formellt demokratiska beslut har staten tvingats till att underlätta och förhindra de fria marknadskrafterna. Staten har uppnått detta genom att reglera sociala och ekonomiska relationer i samhället.<sup>39</sup> Status quo uppstår på grund av att staten försöker tillgodose både marknadens och den organiserade arbetskraftens krav i enlighet med den gyllene medelvägen. Politiker är populistiska och agerar efter sina egna intressen.<sup>40</sup> Politiker nödgas förlita sig på representanter för de olika intressegrupperna som staten delegerat licenser till, kontrollen sker indirekt via hotet om indragen licens. Konsekvensen blir reproduktion av status quo. Principerna om organiserandet av samhället blir underordnat staten och marknaden.

Ur ovanstående diskussion om social ordning kan fyra olika teoretiska strategier för reglering utläsas, liberalism, legalism, associationism och korporatism.<sup>41</sup> Strategierna är utformade efter de tre aktörernas relation till makten över normbildningen.<sup>42</sup> I en marknadsmodell står marknadsmekanismerna utbud och efterfråga för regleringen. Det innebär att information tillhandahålls enbart om det efterfrågas.<sup>43</sup> Modellen implicerar en liberal regleringsstrategi. Motsatsen till liberalism är legalism. I denna modell ska alla aktiviteter vara understödda av lagstiftning. Föreningar kan också inneha makten över normbildningen. Föreningarna kan vara mer eller mindre förknippade med såväl marknaden som staten. Valet av strategi för reglering beror på hur intressena bäst kan tillvaratas.<sup>44</sup>

---

<sup>39</sup> Puxty et al, s.281.

<sup>40</sup> Puxty et al, s.282.

<sup>41</sup> Ibid.

<sup>42</sup> Puxty et al, s.283.

<sup>43</sup> Puxty et al, s.282.

<sup>44</sup> Puxty et al, s.284.

I de fall det växt fram professionella intresseorganisationer från marknaden har nationalstater valt strategin associationism. Den andra mixen mellan legalism och liberalism betecknas korporatism. Skillnaden mot den andra blandformen är att staten går längre än att enbart licensiera den organiserade intressegruppen utan den inkorporeras dessutom i den statliga hierarkin för reglering. Det innebär att staten blir beroende av och använder sammanslutningarna för att legitimera sin egen policy.<sup>45</sup>

## 2.3 Professionalism

I samhället finns lagar som förbjuder en rad aktiviteter såsom mord, stöld och bedrägeri. Invånarna i samhället krävs även på att betala skatt. För att samhället skall kunna existera, bibehålla och dra fördelar av fred och ordning behöver medlemmarna ge upp en del av sina individuella friheter. Lagar är kostsamma att införa, upprätthålla och administrera. Vissa angelägenheter är så situationsberoende att lagstiftning inte är en bra lösning. Lagstiftning kan även uteslutas på basis av en kostnads/intäktsanalys. I syfte att kunna kontrollera de angelägenheter som inte lagstiftningen kan kontrollera effektivt, återstår lösningen att överlämna ansvaret till kvalificerade experter.<sup>46</sup> När föreningarna har makten över normbildningen kallas det professionalism. Professionalismen utvecklas på revisionsbyråerna.<sup>47</sup> Professionalism definieras som:

*” a preference for the exercise of individual professional judgment and the maintenance of professional selfregulationas opposed to compliance with prescriptive legal requirements and statutory control.”*<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> Ibid.

<sup>46</sup> Mautz, R.K., *Public Accounting: Which kind of professionalism?* (1988), s.122.

<sup>47</sup> Robson Keith, Cooper, David J, *Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization* (2006), s. 432.

<sup>48</sup> Ekberg, Jonas, Lundström, Jesper, Thörning, Jenny, *Revisorns roll och uppgift i en föränderlig social kontext* (2005), s.24.

Det finns två typer av professionalism.<sup>49</sup> En grupp utgörs av experter, högmotiverade tävlingsmänniskor, som strävar efter att förse klienterna med bästa möjliga service. Syftet är att maximera vinsterna på lång sikt. Det finns också en annan grupp med samma expertis och motivation men där medlemmarna accepterat att ta ansvar för att låta samhällsintresset gå före alla andra intressen. I gengäld erhåller de en exklusiv rätt för utövandet av sitt yrke och det sociala kontraktet är härmed skapat. I dagens samhälle är det revisorerna som ingått det sociala kontraktet och blivit belönade med monopol på revisionstjänster.<sup>50</sup> Professionen uppfyller kontraktet genom att agera som allmänhetens beskyddare.<sup>51</sup> Detta görs genom att upprätthålla reglering, expertis och civilkurage. Samhället har överlåtit verksamheten åt professionen eftersom det är den minst resurskrävande inrättningen för kontrollen. Professionen kan därmed betraktas som en informell utvidgning av statens makt.<sup>52</sup> Båda parter tjänar på att det sociala kontraktet upprätthålls. Samhällets behov och intresse av ett kostnadsfritt kontrollsystem vägs upp av att professionen åtnjuter frihet i sin yrkesutövning och en avsevärd grad av självreglering.<sup>53</sup> Professionalismen inte bara möjliggör och begränsar revisorn i dennes arbete utan förändras även i takt med tiden.<sup>54</sup> Om revisorn ser revisionsklienten som sin primära intressent och åsidosätter samhällsintresset, anpassar revisorn sin professionalism till vad som anses lämpligt utifrån dennes relation till klienten.<sup>55</sup> Det är ur tjänsten revision som revisorerna hävdar sin professionalism. I takt med dagens samhällsutveckling minskar revisionens andel, dels i proportionalitet med revisionsbyråernas totala aktivitet, men också om man ser till dess lönsamhet.<sup>56</sup> Andra affärsområden har blivit mer intressanta än revisionen och dessa har också omfattats av kontrollsystemen.<sup>57</sup> De fyra stora revisionsbyråerna domineras av starka kommersialistiska värderingar. Deras huvudkontor är belägna i världens

---

<sup>49</sup> Mautz, s.123.

<sup>50</sup> Ibid.

<sup>51</sup> Cooper, David J, Puxty, Tony, Robson, Keith, Willmott, Hugh, *The ideology of professional regulation and the markets for accounting labour: three episodes in the recent history in the U.K. accountancy profession (1994)*, s.531.

<sup>52</sup> Mautz, s.122.

<sup>53</sup> Cooper et al, s.529.

<sup>54</sup> Cooper et al, s.534.

<sup>55</sup> Robson et al, s.416.

<sup>56</sup> Cooper et al, s.534.

<sup>57</sup> Robson et al, s.420.

finanscentrum och de revisorer som vill nå toppen på revisionsbyråerna måste anpassa sig till de starka kommersialistiska värderingarna.<sup>58</sup> En ökad byråstorlek kan ha en negativ inverkan på professionalismen.<sup>59</sup> Revisionen anses ändå fortfarande vara en av hörnstenarna för revisionsbyråerna eftersom de använder revisionen för att kunna erbjuda sina klienter andra tjänster som är mer lönsamma.<sup>60</sup>

Om professionen misslyckas med att möta samhällets förväntningar kommer det troligen medföra en utökad lagstiftning, samt att omfattningen av det sociala kontraktet begränsas. I allvarliga fall av avtalsbrott kan samhället avsluta samarbetet och söka efter andra sätt att utföra kontrollen på. Samhällets reaktioner på eventuella avtalsbrott kan dröja men när det är övertygat om att det krävs en förändring kommer det tillse att behovet av kontroll uppfylls på något annat sätt.<sup>61</sup>

### 2.3.1 Revisorns oberoende

Oberoende definieras enligt Svenska Akademin som:

*”förhållandet att icke vara beroende av ngn l . ngt; oavhängighet; särsk. i fråga om ekonomiska förhållanden.”*<sup>62</sup>

Det finns en uttalad kritik mot att oberoendet har fått för stort fokus inom revisorsyrket och bidragit till förvirring. Revisorsprofessionen har fortsatt problem med oberoendefrågor samt allmänhetens förtroende.<sup>63</sup> Stor fokus på oberoendet som den avgörande faktorn för att säkerställa kvalitet i revisorns yrkesutövande har bidragit till förvirring i branschen. Det primära syftet med oberoende extern revision uppges vara att försäkra olika intressenter att de

---

<sup>58</sup> Robson et al, s.422.

<sup>59</sup> Goetz, Joe F. Jr, Morrow, Paula C, McElroy, James C, *The effect of accounting firm size and member rank on professionalism (1991)*, s.164.

<sup>60</sup> Cooper et al, s.534.

<sup>61</sup> Mautz, s.123.

<sup>62</sup> [www.saob.se](http://www.saob.se), hämtat 20/4 2008

<sup>63</sup> Taylor, Mark H, DeZoort, F Todd, Munn, Edward, Thomas, Martha, *A proposed framework emphasizing auditor reliability over auditor independence (2003)*, s.7.

finansiella rapporterna är trovärdiga. Det traditionella tillvägagångssättet för att säkerställa oberoende är med hjälp av regler och standards. Som en följd av detta tenderar lagstiftaren, praktiker och samhället att fokusera på oberoendet som en förutsättning för revisorn att kunna försäkra finansiella rapporters riktighet till aktieägare. Lagstiftningen bör inte innehålla detaljerade regler i syfte att uppnå oberoende revision. En ramlagstiftning med målet att revisorn skall utföra opartiska ställningstaganden är mer ändamålsenlig.<sup>64</sup> Faktiskt och synbart oberoende klargör endast de mest uppenbara intressekonflikter mellan revisor och klient. Trovärdigheten är ett begrepp som kräver tre grundläggande element för att säkerställa objektiviteten i en revisors bedömningar och beslut. Begreppet inkluderar oberoende, integritet och expertis. Vart och ett av dessa element är nödvändiga men kan inte enskilt anses tillräckliga för att maximera objektiviteten och därigenom trovärdigheten.

Det finns tre anledningar till att en modell över revisorns trovärdighet är överlägsen den traditionella synen på revisorns oberoende. Om trovärdigheten är revisorns huvudsakliga mål kommer fokus att skifta från att hantera klientrelationer till att skydda allmänhetens intressen, något som revisorn förväntas göra.<sup>65</sup> För det andra poängteras att revisorer aldrig kan vara helt oberoende eftersom klienterna betalar revisorerna för revision och rådgivning. En alltför stor fokus på oberoende är dysfunktionellt om investerare och revisorer tror de kan uppnå oberoende genom att följa till exempelvis SEC:s oberoenderegler. De revisorer som aktivt hjälpte Enron förstöra tonvis med känsliga dokument hade främst problem med sin personliga integritet och inte sitt oberoende.<sup>66</sup> För det tredje bygger objektivitet inte enbart på oberoende, utan även på integritet och expertis, vilket betonar betydelsen av att revisorer måste utveckla detta.<sup>67</sup>

---

<sup>64</sup> Taylor et al, s.4.

<sup>65</sup> Taylor et al, s.3.

<sup>66</sup> Ibid.

<sup>67</sup> Ibid.

### 2.3.2 Förtroende och det sociala kontraktet

Professionen och akademiker har förklarat varför samhället litar på revisorsprofessionen. Argumenten har antingen varit kårens självreglering eller de finansiella marknadernas disciplinära natur. Det kan på goda grunder ifrågasättas.<sup>68</sup> Revisionsintressenterna kan delas in i två huvudgrupper, informerade och oinformerade.<sup>69</sup> De skiljer sig åt i termer av omfattningen av interaktion med revisorsprofessionen, deras kunskapsnivå i redovisning samt graden av gemensamma intressen med revisorsprofessionen. Till den förstnämnda gruppen hör företagsledning, majoritetsaktieägare och medlemmar av det finansiella samhället. Denna informerade grupp interagerar med revisorsprofessionen på regelbunden basis. De har även utbildning i redovisning eller närliggande ämnen. Den informerade gruppen delar dessutom liknande intressen som revisorsprofessionen eftersom båda tjänar på den nuvarande ekonomiska och sociala ordningen.<sup>70</sup> Minoritetsaktieägare, anställda och allmänheten tillhör den oinformerade gruppen. Kännetecknande för denna är att de inte interagerar med professionen, saknar redovisningsutbildning och saknar målkongruens med revisorsprofessionen. Det är i dessa skillnader konstruktionen med förtroende har stor betydelse.

Förtroende definieras:

”[...] Expectations involving a general moral order and specific norms of competence and responsibility.”<sup>71</sup>

En vanlig uppfattning är att förtroendet tar vid där kunskapen slutar. Förtroende skapar möjligheter att hantera komplexa och osäkra framtidsscenarios. Förtroendet baseras på både gängse sociala förväntningar och konstitutionella förväntningar. Den senare typen av förväntningar är starkare. Starka förväntningar är korrelerade med större betoning på sociala faktorer och mindre på ekonomiska. Individer känner till och förstår de sociala förväntningarna men känner sig sällan

---

<sup>68</sup> Neu, Dean, *Trust, impression management and the public accounting profession* (1991), s.306.

<sup>69</sup> Neu, s.298.

<sup>70</sup> Ibid.

<sup>71</sup> Neu, s.296.

tvingade att följa dem. Det beror på att sociala förväntningar karaktäriseras av en frånvaro av människor. I personliga möten individer emellan används en erorientering. I de flesta andra situationer tillämpar människor en deorientering där motparten inte räknas som en människa. Konsekvensen är att bryta ett förtroende anses inte skada någon speciell grupp eller person. Vem skadas till exempel av att bryta mot aktiemarknadens insiderregler? I frånvaron av en synlig motpart blir vi mer benägna att göra en kostnads/intäktsanalys av huruvida en regel ska brytas.<sup>72</sup>

Revisorsprofessionen kan liknas vid en politisk organisation som försöker medla mellan organisationens medlemmar och andra mäktiga intressegrupper.<sup>73</sup> Hur väl detta lyckas beror på professionens bibehållande av extern legitimitet. Detta sker främst gentemot de ständiga hoten från andra institutionella aktörer. Extern legitimitet innebär att andra aktörer är övertygade om att det existerar kongruens mellan samhällets och professionens värden.<sup>74</sup> Konsekvensen av extern legitimitet är att aktörerna ser att professionen har en sfär av inflytande och en rätt att utnyttja detta. Revisorsprofessionen använder fyra olika strategier för att skapa och kvarhålla bilden av en trovärdig revisor: professionella inträdeskrav, bibehållande av en professionell metodik, välgörenhetsarbete och disciplinära aktiviteter.<sup>75</sup> De professionella inträdeskraven har tre syften. De övertygar allmänheten av att de är professionella och deras anspråk på privilegier är baserade på teknisk expertis. Det skapar även en homogen produkt som minskar sannolikheten för missgynnande interaktion, samt ökar professionens möjligheter att associera sig själv med hög status och legitima professioner.<sup>76</sup> Den professionella metodiken, nedskrivna i handböcker och manualer, fungerar som en domän som bestämmer gränserna för revisorernas arbetsuppgifter. Dessutom skrivna, till skillnad från muntliga standarder, mer legitimitet.<sup>77</sup> Revisorsprofessionen bedriver omfattande välgörenhetsarbete. Exempelvis är partners involverade i styrningen av ideella organisationer. Andra exempel utgörs av gratisrevisioner av välgörenhetsprojekt och att hjälpa statliga

---

<sup>72</sup> Neu, s.297.

<sup>73</sup> Ibid.

<sup>74</sup> Neu, s.298.

<sup>75</sup> Neu, s.300.

<sup>76</sup> Neu, s.301.

<sup>77</sup> Neu, s.302.



skattemyndigheter. Syftet är dels att koppla samman professionen med socialt önskvärda resultat, dels att bredda sociala länkar mellan revisorer och revisorsprofessionen.<sup>78</sup> Disciplinära aktiviteter är väldigt viktiga på grund av att de är nödvändiga för föreställningen om revisorsprofessionens självreglering och för deras stigmatiserande effekter. Eftersom revisorsprofessionen har ett speciellt kontrakt med samhället borde den disciplinära processen vara synlig. Synlighet tillåter oinformerade intressenter att värdera symmetrin i de disciplinära processerna, därför är synlighet ett potentiellt hot mot bilden av en trovärdig revisor och i förlängningen ett hot mot det sociala kontraktet. En metod för att balansera dessa intressekonflikter är att styra vilka disciplinärenden som blir offentliga. På så sätt kan bilden av självreglering upprätthållas samtidigt som professionen kan kontrollera allmänhetens bild av en trovärdig revisor.<sup>79</sup>

### 2.3.3 Intressekonflikter

Inom revisionsbranschen kan två typfall av intressekonflikter uppstå. Ett scenario är att det finns en konflikt mellan en revisor och en informerad intressent. I detta läge finns det sociala incitament för att en kompromiss skall nås.<sup>80</sup> En vanlig situation är annars att det uppstår intressekonflikter mellan informerade och oinformerade intressenter. Exempelvis konflikter mellan företagsledning och aktieägare på ena sidan samt anställda och allmänheten på den andra. Starka band existerar mellan revisorn och den informerade intressenten, bindningar som inte är lika starka till den oinformerade intressenten. I de situationer där revisorn är tvungen att bryta ett av de två förtroendena, är det mer sannolikt att den oinformerade intressentens förtroende sviks.<sup>81</sup> Denna slutsats stärks av behaviorismen. Denna psykologinriktning säger oss att individer föredrar omedelbar positiv feedback framför obestämbar, negativ feedback. Revisorer fattar dagligen beslut som får inkomstfördelningseffekter. Feedback från

---

<sup>78</sup> Neu, s.304.

<sup>79</sup> Ibid.

<sup>80</sup> Neu, s.306.

<sup>81</sup> Ibid.

oinformerade intressenter är omedelbar och positiv. Den oinformerade intressenten är inte ens medveten om att beslut fattats som påverkar deras intresse. Revisorer tenderar därför att gynna den informerade intressenten framför den oinformerade.<sup>82</sup> Följande tre slutsatser kan dras: Det är större sannolikhet att, i händelse av en intressekonflikt mellan informerade och oinformerade intressenter, bryts den oinformerades förtroende. Det är också sannolikt att de oinformerade inte får reda på att revisorerna brutit deras förtroende. De har således inget annat val än att lita på revisorsprofessionen. Här har den disciplinära processen stor betydelse. Revisorsprofessionen kan kontrollera vilka disciplinärenden som blir offentliga. Revisorsprofessionen kan således svika förtroendet utan att det blir synliggjort. Givetvis kan inte uppenbart regelöverskridande osynliggöras. Kontrollen över den disciplinära processen ger dock revisorsprofessionen möjlighet att begränsa information som kan ändra på uppfattningen om den trovärdige revisorn.<sup>83</sup> Eftersom ingen interaktion förekommer mellan revisorn och den oinformerade intressenten måste den senare förlita sig på generella sociala förväntningar som kan kontrolleras av revisorsprofessionen. Oinformerade intressenter har inget annat val än att lita på revisorsprofessionen.<sup>84</sup>

## 2.4 Internationell påverkan på regleringen i Sverige

Till följd av Sveriges inträde i EU trädde många regelbestämmelser i kraft. EG-rätten uppställer de legala krav på regleringen av revisorers verksamhet. Reglerna utformas som direktiv, alltså regler som skall implementeras efter att de av riksdagen anpassats till den nationella lagstiftningen. I Sverige återser vi EG-rätten i RevL samt i förordningen om revisorer.<sup>85</sup> Regler gällande kvalitetssäkring och tillsyn antogs först av medlemsländerna 2006 i den omfattande revideringen av det åttonde bolagsrättsdirektivet. Direktivet från 2006 skall implementeras i nationell lagstiftning i juni 2008.<sup>86</sup> I det nya direktivet infördes kvalitetskontroller

---

<sup>82</sup> Neu, s.307.

<sup>83</sup> Neu, s.308.

<sup>84</sup> Neu, s.309.

<sup>85</sup> Diamant, s.52.

<sup>86</sup> Dir 2006:96, *Revisorer och revision: genomförande av EG – direktiven m.m.* (2006)

av revisorer och revisionsbyråer, något som inte fanns i direktivet. EG utfärdade en rekommendation om kvalitetskontroll år 2000.<sup>87</sup> Det åttonde bolagsdirektivet ställer förutom krav på kvalitetssäkring och tillsyn också krav på de teoretiska och praktiska kunskaper som unionen ställer på revisorerna. Unionen föreskriver också att en revisor skall förhålla sig oberoende i sitt verksamhetsutförande. Internationella branschorganisationer påverkar svensk oberoendereglering. De viktigaste ur ett svenskt perspektiv är FEE och IFAC. FAR SRS är medlem i IFAC och har föreningsrättsligt förbundit sig till att implementera IFAC:s regelverk i den mån det är möjligt enligt svensk rätt. Det finns två grundförutsättningar för att IFAC:s regelverk skall få betydelse vid uttolkning av svensk rätt. De materiella reglerna ska inte stå i strid med överordnad svensk lag samt att FAR SRS implementerat IFAC:s regelverk på ett korrekt sätt.<sup>88</sup> I oklara fall kan IFAC:s regelverk användas som argumentationsvis tolkningsdata.<sup>89</sup> Den internationella organisationen har blivit allt mäktigare.<sup>90</sup>

#### 2.4.1 Oberoenderegleringen

I doktrinen kring revisorns oberoende har flera olika definitioner på revisorns oberoende föreslagits. Formuleringar har varit för svaga och ger endast en beskrivning av vad som krävs av en revisor för att vara oberoende men har inte varit rimliga utgångspunkter för att fastställa oberoendet.<sup>91</sup>

Enligt ISB:s konsultationsdokument har oberoendet två sidor. Det faktiska oberoendet samt det synbara oberoendet. Faktiskt oberoende är det synsätt som revisorns själv har och avgöra om denne har förmåga att agera yrkesmässigt, alltså en handlingsnorm. Detta utläses tydligt i lagtexten efter införandet av presumtionsregeln i analysmodellen.<sup>92</sup> Syftet med revisorns synbara oberoende är att denne ska kunna tillföra trovärdighet till den information som revisorn delger

---

<sup>87</sup> SOU 2007:56, *Revisionsutskott m.m. Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv. Delbetänkande av Utredningen om revisorer och revision* (2007), s.233.

<sup>88</sup> Diamant, s.51.

<sup>89</sup> Diamant, s.52.

<sup>90</sup> Robson et al. s. 430.

<sup>91</sup> Diamant, s.163.

<sup>92</sup> Diamant, s.164.

sina intressenter.<sup>93</sup> Det faktiska oberoendet präglas av revisorns attityd till sitt yrke och kan inte mätas ett tillförlitligt sätt. Istället hänförs det synbara oberoendet som en måttstock på revisorns oberoende då detta inte påverkas av revisorns attityd.<sup>94</sup>

Kärnan för oberoenderegleringen är EG-kommissionens rekommendation om kvalitetssäkring av lagstadgad rekommendation. Rekommendationen är ett normsystem baserat på principer för att lättare kunna anpassas till den föränderliga värld som revisionsbranschen ingår i. Syftet med rekommendationen är att utgöra den ram för vilken oberoendefrågorna skall bedömas utifrån.<sup>95</sup> Utgångspunkten med rekommendationen är att oberoendet inte får äventyras och därför måste det ligga i revisorns ansvar att upprätthålla yrkesetiken. Ansvaret ligger inte enbart hos den enskilde revisorn utan omfattas även av revisionsbolag som måste se till att fungerande system för detta finns.<sup>96</sup> I Sverige återfinns revisorns yrkesetiska regler i RevL. Bakgrunden till ändringen från den tidigare gällande RevL var diskussionen kring ägandeformerna för revisionsbolag.<sup>97</sup> I den omarbetade RevL begränsades ägarkretsen för de registrerade revisionsbolagen. Den nya RevL fick sammantaget en strukturellt bättre utformning för säkerställandet av oberoendet.<sup>98</sup>

*”Normerna skall därför fungera på ett sådant sätt att nyttan på kort sikt av att avvika från den yrkesetiska regleringen är mindre än kostnaderna för detta i ett längre perspektiv.”<sup>99</sup>*

Oberoenderegleringen delas in i tre pelare som utgör metoder för att säkerställa oberoendet. Första pelaren innefattar bedömningen om vilka omständigheter som utgör ett hot mot oberoendet i revisionsverksamheten.<sup>100</sup> Den andra pelaren utgörs av kravet på att revisorn noggrant skall dokumentera sitt arbete samt att kunna lämna information till RN. Avsikten med dokumentationen är att kunna bedöma

---

<sup>93</sup> Ibid.

<sup>94</sup> Diamant, s.166.

<sup>95</sup> Diamant, s.212.

<sup>96</sup> Diamant, s.213.

<sup>97</sup> SFS 1995:528.

<sup>98</sup> Diamant, s.255.

<sup>99</sup> Diamant, s.178.

<sup>100</sup> Revisorslag 2001:883 21,25§.

revisorernas arbete i efterhand.<sup>101</sup> Den tredje pelaren beskriver hur revisorerna ska organisera sig vid sin verksamhetsutövning. Kravet som ställs är att revisionsverksamheten skall organiseras så att deras opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.<sup>102</sup> Organisatoriskt säkerställande regleras genom att avskilja annan verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamheten.<sup>103</sup> Även innehav av andelar i andra företag än sådana som utövar revisionsverksamhet är förbjuden.<sup>104</sup> Normbildningen delas in i tre nivåer. Den första nivån består av de i författningsform lämnade reglerna som styr revisorn i hans egenskap av bolagsrevisor. Reglerna återfinns RevL, RevF, ABL, samt att de kompletteras av RN:s föreskrifter. Den andra nivån utgörs av god revisionssed och god revisorssed. Dessa begrepp utvecklas genom avgöranden i disciplinärenden samt i RN:s förhandsbesked. Reglerna tillkommer genom en offentlighetsrättslig tillämpning av de legala kraven på revisorn.<sup>105</sup> RN:s beslut kan överklagas till en förvaltningsdomstol som därmed slutligen bestämmer innehållet i god revisorssed och god revisionssed. Den tredje nivån består av de uttalanden som kommer från branschorganisationerna. De första två nivåerna har främst påverkats av EG:s revisorsregler medan den tredje nivån influerats av de internationella branschorganisationerna FEE och IFAC.<sup>106</sup>

#### 2.4.2 Hot mot oberoendet

Revisorn skall under uppdragets gång försäkra sig om att dennes oberoende upprätthålls. Detta gör revisorn genom att eliminera de oberoendehot som finns omnämnda i RevL. Analysmodellen utgör en presumtionsregel där revisorn skall upprätthålla oberoendet genom att inte äventyra de materiella oberoenderegler. Omständigheterna som finns påtalade i lagen hänförs till relationen mellan

---

<sup>101</sup> Revisorslag 2001:883 24§.

<sup>102</sup> Revisorslag 2001:883 20§.

<sup>103</sup> Revisorslag 2001:883 8§.

<sup>104</sup> Revisorslag 2001:883 10§.

<sup>105</sup> Diamant, s.43.

<sup>106</sup> Diamant, s.44.

revisorn och dennes klient. Omständigheterna är egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, personliga relationer och skrämnel.<sup>107</sup>

## 2.5 Revisorn ur ett yrkesetiskt perspektiv

Revisorn får tillträde till den lagreglerade marknaden genom auktorisationen. Genom tillträdet garanteras att revisorn uppfyller de teoretiska krav som ställs på en revisor. Revisorn blir också föremål för offentlig granskning för att säkerställa att denne vidhåller de yrkesetiska kraven gällande kompetens och oberoende. Intressenterna kan inte inför varje enskilt uppdrag avgöra huruvida revisorn är oberoende eller ej, utan får förlita sig på auktorisationssystemet. Revisorn har en skyldighet att hålla sig inom den yttre ram som följer med yrkesetiken.<sup>108</sup>

För att upprätthålla det förtroende som revisorn erhållit från allmänheten krävs det att revisorn besitter de krav som följer av professionen. Revisorn ska upprätthålla sin professionalism. Revisorn skall i sin yrkesutövning vara objektiv, självständig och oberoende. Det är enbart i de fall då revisorn upprätthåller sin professionalism som revisorn uppfyller sin funktion i samhället. Inom revisionsbranschen finns det flertalet etiska regler och riktlinjer. Dessa skall vägleda revisorn så att professionalism präglar dennes yrkesutövning.<sup>109</sup> I Sverige utgörs dessa riktlinjer av lagar och förordningar men även av den offentligt sanktionerade skyldigheten att följa god revisionsred, samt de regler som följer av praxis för branschen.<sup>110</sup> FAR SRS uttalar sig också om de yrkesetiska regler som följer av yrket genom att följa god revisors- och revisionsred. Termerna innefattar de rekommendationer som branschorganisationen översatt och tillämpat från IFAC. Rekommendationerna återges som revisionsstandard, RS. I slutändan är det RN som ansvarar för utvecklingen av god revisorsred samt god revisionsred.<sup>111</sup>

---

<sup>107</sup> Diamant, s.246.

<sup>108</sup> Diamant, s.172.

<sup>109</sup> Flint, David, *Philosophy and principles of auditing: an introduction* (1988), s 109.

<sup>110</sup> Diamant, s.32.

<sup>111</sup> [www.rn.se](http://www.rn.se), hämtat 6/5 2008

## 2.5.1 Kvalitetskontroll

Tillsyn är ett styrmedel som branschen står under. Tillsynsverksamheten har en betydande roll över att säkerställa revisorns oberoende.<sup>112</sup> EU föreskriver att tillsynsverksamheten skall utformas på ett för medlemstaternas lämpligt sätt.<sup>113</sup> Sverige har valt att ge ansvaret för tillsynsverksamheten till RN. RN har ansvar för både regelbildningen och efterlevnaden av densamma.<sup>114</sup> RN är en statlig myndighet som genom tillsyn av revisorer och revisionsbolag ska vidhålla förtroendet för revisorsyrket. RN skall tillika ingripa mot de som förfar oredligt eller som på grund av andra skäl inte är lämpliga att utöva revisionsverksamhet.<sup>115</sup> RN:s tillsynsverksamhet bedrivs utefter fyra delområden. Områdena utgörs av SUT och löpande kvalitetskontroll men även disciplinärenden och förhandsbesked. SUT- projekten utförs bland annat på de större revisionsbyråerna och på de revisorer som har ett stort antal uppdrag. Det är härigenom som vissa utvalda byråer granskas och kvalitetssäkras. Upptäcker RN brister i hur verksamheten bedrivs kan ett disciplinärt ärende öppnas.<sup>116</sup> RN har även hjälp av FAR SRS med kontrollverksamheten. Branschorganisationen har tillsammans med RN undertecknat en överenskommelse om kvalitetssäkring och lagstadgad revision. Överenskommelsen innebär att RN skall underrättas av FAR SRS vid allvarigare överträdelser. Dessutom skall FAR SRS två gånger om året rapportera resultaten från kvalitetskontrollerna till RN. Rapporten skall bland annat innehålla namn på samtliga revisionsföretag samt de revisorer som varit föremål för substansgranskning.<sup>117</sup> FAR SRS inhämtar årligen information från revisionsföretag med godkända kvalitetskontrollsystem. RN kan på begäran ge förhandsbesked om frågor rörande revisorns oberoende.

---

<sup>112</sup> Diamant, s.179.

<sup>113</sup> Dir 2006:96.

<sup>114</sup> Diamant, s.53.

<sup>115</sup> [www.rn.se](http://www.rn.se), hämtat 10/5 2008

<sup>116</sup> [www.rn.se](http://www.rn.se), hämtat 10/5 2008

<sup>117</sup> [www.farsrs.se](http://www.farsrs.se), hämtat 10/5 2008

## 2.6 Kapitelsammanfattning

Den svenska revisorsprofessionen har växt fram utifrån kraven på att skydda allmänheten och investerare från osund företagsverksamhet. Revisorns roll som oberoende granskare kan inte analyseras utan de tre principerna för reglering. Det finns två typer av professionalism. De skiljer sig åt genom att den ena gruppen åtagit sig ett samhällsansvar och för detta erhållit monopol på sin marknad. Samhället har överlåtit sin kontrollverksamhet till revisorerna eftersom det är den minst resurskrävande inrättningen. Professionalismen förändras över tiden och revisionens andel av revisionsbyråernas intäkter har minskat. Om revisorerna inte bemöter samhällets krav kommer de möta ökad lagreglering eller än långtgående begränsningar.

Lagstiftningen kring revisorns oberoende bör inte innehålla detaljerade lagregler, en ramlagstiftning är mer ändamålsenlig. En revisor kan aldrig vara helt oberoende eftersom det är klienten som betalar revisionsarvodet. Om trovärdigheten är revisorns huvudsakliga mål och inte oberoendet, kommer fokus skifta från klientrelationer till att beakta allmänhetens intresse. Revisionens intressenter kan delas in i två huvudgrupper, informerade och oinformerade. I situationer där revisorn måste välja att prioritera en grups intresse är det mer sannolikt att den oinformerares förtroende sviks. Oinformerade intressenter har inget annat val än att lita på revisorsprofessionen eftersom de sociala förväntningarna kan kontrolleras av revisorsprofessionen.

Det åttonde bolagsdirektivet innehåller krav på kvalitetssäkring och tillsyn. Internationella branschorganisationer påverkar svensk oberoendereglering indirekt, främst på föreningsrättslig grund genom FAR SRS. Den svenska oberoenderegleringen består lagar och förordningar, god revisorssed och god revisionssed samt RN:s praxis. I slutändan bestämmer förvaltningsdomstolarna innebörden av god revisorssed och god revisionssed. Revisorns oberoende säkerställs genom oberoenderegleringens tre pelare. I RevL omnämns fem situationer där revisorns oberoende kan anses vara hotat.



## 3 Metod

---

*I detta kapitel kommer vi redogöra för vår metod, vårt tillvägagångssätt med att samla in och bearbeta den information som ligger till grund för att besvara vår forskningsfråga.*

---

Studien har ett kvalitativt tillvägagångssätt för att kunna besvara forskningsfrågan. Om revisorns oberoende har det skrivits mycket. Ett område som vi anser vara utforskat i Sverige är de stora revisionsbyråernas ansvar för att säkerställa oberoendet.<sup>118</sup> Det känns naturligt i vår uppsats att välja ett induktivt angreppssätt. Induktiv ansats innebär att forskaren utgår från verkligheten och praxis och drar generaliserbara slutsatser på grundval av observationerna.<sup>119</sup> I vårt fall innebär det att vi studerat RN:s praxis och debatten i Balans kring revisorns oberoende. Vi har kunnat urskilja problem kopplat till de stora revisionsbyråernas ansvar för den enskilde revisorns oberoende. Alternativet är den deduktiva ansatsen. Det saknas teorier om den svenska revisionsbranschen, därför valde vi det induktiva angreppssättet för att kunna belysa aktuella problem. Vi har vidare valt att använda oss utav grundad teori. Teorin utarbetades ursprungligen av doktorerna Barney Glaser och Anselm Strauss. Teorin har sedan omarbetats och Juliette Corbin har tagit över efter Barney Glaser. Författarna poängterar att teorin inte skall ses som en stegvis manual för att bedriva forskning utan skall mer ses som en verktygslåda med diverse verktyg för att underlätta vid analys.<sup>120</sup>

En kritisk ansats har valts. Vår ambition med studien är att skapa förståelse och belysa problemen för vårt studieobjekt. Vi avser inte lösa eventuella problem som

---

<sup>118</sup> Corbin, Juliet, Strauss, Anselm, *Basic of qualitative research, techniques and procedures for developing grounded theory* (1998), s.11.

<sup>119</sup> Bryman, Alan, Bell, Emma, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005) ,s.25.

<sup>120</sup> Corbin & Strauss, s.14.

de stora revisionsbyråernas upplever med att organisera verksamheten för att säkerställa oberoendet. En anledning till detta är att vi inte har fått tillgång till de stora revisionsbyråernas kvalitetssystem. Men vår avsikt var inte att se till vilken revisionsbyrå som hade bäst lämpade system. Avsikten var istället att indirekt identifiera likheter och skillnader i kvalitetssystemen för att öka vår förståelse.

### 3.1 Primär- och sekundärdata

Tanken med litteraturgenomgången är dels att ge läsaren en översikt vilka ämnen som skall behandlas men det skall även guida denne i riktningen som vår empiri bygger på.<sup>121</sup> Sekundärdata är för oss en väsentlig del av arbetet för att bygga upp vår kunskapsbas. Detta ligger till grund för oss i vår empiriska studie. Kunskapen är inhämtad från böcker, internationella och nationella artiklar, lagtext, förarbeten, praxis samt debattsidor. En källa av stor betydelse för oss som ligger till grund för mycket i vår sekundärdatainsamling är Adam Diamants doktorsavhandling gällande revisorns oberoende. Adam Diamant är allmänt känd inom området och har bland annat medverkat i utredningen gällande revisionsplikten.

Primärdata har tillförts arbetet genom intervjuer med för vårt syfte intressanta respondenter. Vår analys och slutdiskussion kommer att bygga på primärdata som vi fått genom våra respondenter. Grunden till intervjufrågorna har varit RN:s praxis och den aktuella debatten kring ämnet som bedrivits på Balans. För att tillskansa oss lämplig litteratur för arbetet har vi använt oss av flera sökmotorer däribland "Google" men även av Lunds universitets och Malmö högskolas respektive bibliotekskataloger, "Lovisa" samt "Vega". Vetenskapsartiklarna har hittats via databasen "Elin". Ingenting är i sig själv primär eller sekundärdata utan att detta beror på hur det används. Primär – och sekundärdata kan alltså både vara muntlig och skriftlig. Sekundärdata är data som redan samlats in eller återges av någon annan<sup>122</sup>. Om respondenterna berättar något utan att hänvisa till någon källa

---

<sup>121</sup> Corbin & Strauss, s.52.

<sup>122</sup> Artsberg, s.45.

utgör respondentens svar primärdata för oss. Vad som utgörs av primär respektive sekundärdata vid intervjuerna kan därför vara svårt att direkt avgöra.

## 3.2 Urval

Vi har med vårt ämne och frågeställning valt att fokusera på de större revisionsbyråerna. Anledningen till att vi valde att fokusera på de större byråerna var främst att vi förutspådde att de arbetar på liknande sätt med frågorna. Riskerna med att välja att se på mindre byråer ansåg vi dels vara att de kanske inte arbetar med oberoendefrågorna på likartat sätt sinsemellan samt att interna kontroller kanske inte ens förekommer. För att få ett så rättvist resultat som möjligt har vi därför valt att se på likartade revisionsbyråer gällande struktur, storlek, makt och gemensamma regler. Vi har genomfört två intervjuer vardera på KPMG, Deloitte, ÖrhlingsPricewaterhouseCoopers samt Ernst & Young. För att få en helhetssyn har vi även intervjuat den tidigare auktoriserade och sakkunnige revisorn Ulf Gometz samt juris doktorn Adam Diamant som även företräder RN. Vi har även intervjuat Jan-Hugo Nihlén, auktoriserad revisor på Deloitte och aktiv medlem i FAR SRS etikkommitté. Vid kontakt med de olika revisionsbyråerna har vi framfört vår önskan om att få intervjua partners. Detta motiverar vi med att vi anser de ha så pass mycket insyn i verksamheten och byråns interna kontroller. I mångt och mycket har vi kommit väldigt nära våra på förhand utsatta mål. I enstaka fall har detta inte riktigt upprätthållits. Anledningen kan vara den höga arbetsbelastningen som respondenterna i den utvalda kategorin har. Resultatet från dessa intervjuer är fortfarande intressanta även om vi är medvetna om att dessa respondenter skiljer sig från resten av urvalet.<sup>123</sup>

---

<sup>123</sup> Bryman & Bell, s.112.

### 3.3 Urvalsmetod

Vi hade på förhand bestämt vilka respondenter med ledande befattningar som vi skulle kontakta för att genomföra våra intervjuer. På grund av den höga arbetsbelastningen hos den utvalda kategorin förekom det bortfall. Vi anpassade oss således efter ett bekvämlighetsurval.<sup>124</sup> Dessa respondenter rekommenderade oss istället till andra som besitter mycket kunskap gällande vårt ämne. Vi fick sedan via dessa personer rekommendationer till ytterligare respondenter. Även om vi hade en förutbestämd urvalsram på vilka personer som vi ansåg skulle besitta den rätta kompetensen så förekom det att vi blev rekommenderade att tala med någon annan vilket gör att den metod som vi kommer närmast är snöbollsmetoden.<sup>125</sup> Diskussionen kan göras gällande huruvida vårt urval av respondenter är representativt.<sup>126</sup> Respondenterna har olika befattningar vilket kan innebära att studiens resultat inte kan ses representativt för de fyra revisionsbyråerna. Urvalsmetoden används över lag inom ramen för kvalitativa studier.<sup>127</sup>

### 3.4 Frågeställning

För att kunna besvara vår frågeställning behövde vi söka oss ut i praktiken och ställa frågor till lämpliga respondenter. Med kunskapsbasen inhämtad från sekundärdata ansåg vi oss ha tillräckligt med kunskap för att strukturera en intervjuguide.<sup>128</sup> Detta är en fundamental del av grundad teori och av yttersta nödvändighet för att kunna genomföra vår empiriska studie och nå en slutsats.<sup>129</sup> Grundad teori bygger på att strukturera och indela intervjufrågorna i olika kategorier. Kategorierna skall sedan sönderdelas till olika rekvisit för att slutligen

---

<sup>124</sup> Bryman & Bell, s.124.

<sup>125</sup> Bryman & Bell, s.378.

<sup>126</sup> Bryman & Bell, s.377.

<sup>127</sup> Bryman & Bell, s.127.

<sup>128</sup> Bryman & Bell, s 369.

<sup>129</sup> Corbin & Strauss, s.73.

ligga till grund för den kodning som enligt teorin skall göras.<sup>130</sup> Med hjälp av detta tillvägagångssätt underlättas arbetet för oss forskare men även för respondenterna. I slutändan gynnar detta även läsaren som lättare kan förstå studiens syfte och kunna avläsa eventuella mönster och skillnader.

Utgångspunkten för oss i upparbetande av intervjuguiden var RN:s praxis och den aktuella debatten kring ämnet i Balans. Debatten har behandlat den ständigt aktuella oberoendeproblematiken och behandlat allt från den enskilde revisorn till revisionsbyråerna. Vi kunde ur debatten och RN:s praxis utläsa fyra kategorier som vi ansåg vara lämpliga. Det finns självklart fler men då vi ville begränsa oss och istället koncentrera intervjuerna kring de mest relevanta frågor valde vi att begränsa oss till fyra kategorier.

Detta har lett oss fram till nedanstående valda kategorier:

- Allmänna oberoendehot
- Kontroll hos revisionsbyråerna
- Normer och regleringar
- Enskilde revisorn

Respondenter vid revisionsbyråerna har tillhandahållits samma frågor. Under intervjuerna förekommer vissa följdfrågor som kanske inte blir aktuella att ställa till samtliga respondenter men i stor utsträckning har respondenterna svarat på samma frågor. Följdfrågorna ställdes inte med exakt samma formuleringar vilket innebär en risk för att svaren påverkas.<sup>131</sup> Vi tror risken är begränsad eftersom respondenterna tillåtits tala fritt kring följdfrågorna. Respondenterna som inte representerade revisionsbyråerna fick i större utsträckning mer skraddarsydda frågor. Dessa frågor berörde samma kategorier som de andra respondenterna fick svara på frågor inom. Tanken med intervjufrågorna, oavsett vem som var respondent, var att inleda med en bred och öppen fråga för att mjuka upp intervjun och göra respondenten bekväm i sin situation. I takt med intervjun ställde vi mer specifika frågor.

---

<sup>130</sup> Corbin & Strauss, s.19.

<sup>131</sup> Bryman & Bell, s.144.

### 3.5 Tillvägagångssätt vid intervjuerna

Intervjuerna utgör primärdata och analysmaterial för oss i vår studie. Vi har sammanlagt genomfört tio intervjuer. Av intervjuerna utgör sju stycken personliga intervjuer och tre stycken telefonintervjuer. Vi anser att antalet intervjuer räcker då vi uppnådde en teoretisk mättnad.<sup>132</sup> En pilotintervju genomfördes. Pilotintervjun användes för att ta ställning till huruvida frågornas lämplighet och inbördes ordning överensstämde med det som vi ville få ut av intervjun. Pilotintervjun testade vår förmåga att agera under intervjun och att vi inte glömt någon väsentlig instruktion.<sup>133</sup> När vi hade genomfört pilotintervjun och strukturerat om frågorna tog vi kontakt med revisionsbyråerna. Respondenterna fick ta del av intervjuguiden samt syftet med intervjun i god tid före intervjun för att kunna förbereda sig på våra frågor. Vi är övertygade att svarens kvalitet förbättrats härav. Innan vi började intervjuerna presenterade vi oss själva och återigen syftet med intervjun. Vi berättade också hur vi hade tänkt att intervjun skulle genomföras med de olika kategorierna. Respondenterna gav sitt fulla samtycke till att banda intervjuerna.<sup>134</sup> Vi behandlar samtliga respondenters svar konfidentiellt och återger inte vilken respondent som sagt vad.<sup>135</sup> De citat som vi använder i resultatredovisningen har på förhand skickats ut till respektive respondent för godkännande i enlighet med god forskareetik.

Intervjuerna genomfördes som semi- strukturerade.<sup>136</sup> Vid genomförandet av de personliga intervjuerna hade vi sinsemellan uttalat vem som var ansvarig för respektive kategori. Uppgiften för den andre var att betrakta respondenten. Under intervjun kunde dock vem som helst ställa följdfrågor. De personliga intervjuerna genomfördes på revisionsbyråernas kontor. Med ett undantag genomfördes samtliga intervjuer i sammanträdesrum, ostört från andra människors insyn och intrång.<sup>137</sup> Telefonintervjuerna genomfördes enligt samma samtycke och förberedelser enligt ovan. Under telefonintervjuerna ställde en person frågor och

---

<sup>132</sup> Corbin & Strauss, s.212.

<sup>133</sup> Bryman & Bell, s.191.

<sup>134</sup> Bryman & Bell, s.564.

<sup>135</sup> Bryman & Bell, s.557.

<sup>136</sup> Bryman & Bell, s.363.

<sup>137</sup> Bryman & Bell, s.368.

den andre antecknade. I samband med transkription av intervjuerna har vi lagt märke till en viss intervjuareffekt.<sup>138</sup> Vi har i några fall tydligt reagerat på svar som varit intressanta för oss, något som påverkat respondenterna. Vi har även använt oss av värdeladdade uttryck vid formuleringen av vissa frågor. Vi avslutade intervjuerna med att fråga om det var något som respondenterna hade att tillägga till vår fortsatta studie. I ett fall frågade en respondent om vi skulle göra fler intervjuer på samma revisionsbyrå. Vi upplyste respondenten vem det var. Vi är medvetna om att detta kan ha påverkat den andre respondentens svar om respondenterna samtalat med varandra. Intervjuerna tog mellan 40-60 minuter att genomföra.

### 3.7 Kodning

Att bilda kategorier är en av grundstenarna i grundad teori.<sup>139</sup> Vi bildade våra kategorier utifrån RN:s praxis och den offentliga debatten inom området. Det är först när kodningen är gjord som analysen kan börja.<sup>140</sup> Kreativiteten ligger hos forskaren att utarbeta dessa kategorier och ställa stimulerande frågor inom varje kategori, så att denne kan göra jämförelser och se mönster.<sup>141</sup> Kategorierna som vi valde är presenterade under rubriken frågeställning. Vi ansåg oss inte behöva fler kategorier då de valda kategorierna utgör kärnan för vår frågeställning. Kodning är ett verktyg inom grundad teori och det som vi valt att använda oss av för att kunna bearbeta primärdata som vi har samlat in. Det är sedan detta som ligger till grund för vår slutdiskussion och vårt svar på forskningsfrågan. Vi jämförde samtliga respondenters svar genom att se på varje enskilt svar från respektive respondent. Detta gjordes genom att samla svaren på ett enskilt dokument för varje fråga. Vi sammanställde sedan svaren i empiriavsnittet. Vi kunde med detta tillvägagångssätt tydligt se skillnader och likheter i våra respondenters svar. Kodning är som Charmaz uttryckte det:

---

<sup>138</sup> Bryman & Bell, s.157.

<sup>139</sup> Corbin & Strauss, s.12.

<sup>140</sup> Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2002), s.367.

<sup>141</sup> Corbin & Strauss, s.13.

*”Koder... fungerar som ett enkelt sätt att etikettera, åtskilja, sammanställa och organisera data.”*<sup>142</sup>

### 3.8 Objektivitet

Det är självklart omöjligt att vara helt objektiv i en fråga men vi anser oss kunnat bibehålla denna objektivitet så gott det går.<sup>143</sup> Subjektiviteten hos individer är något som man aldrig kan bortse ifrån, oavsett vilken sorts forskning man bedriver. Det beror på att forskaren använder sina tidigare erfarenheter och kunskaper för att kunna förstå undersökningsobjektet. Det är av yttersta vikt att man har detta med sig när man ger sig ut och skall samla in information.<sup>144</sup> Vi bedriver en kvalitativ forskning där samspelet mellan forskare och datainsamlingen är av stor betydelse. Här är det viktigt att vi som forskare upprätthåller vår objektivitet för att vidhålla den balans som annars kan falla om vår subjektiva syn tar över.<sup>145</sup>

Under intervjuerna har vi upprätthållit vår objektivitet genom att låta respondenterna tala fritt och försöker således inte kontrollera intervjun på något särskilt sätt mer än att använda vår intervjuguide.<sup>146</sup> Trots kravet på objektivitet är det viktigt att vi ser under ytan och försöker upptäcka nya saker. Vi får genom samspelet med data som vi samlar in särskild insikt om undersökningsobjektet och får de viktiga aha-upplevelserna som kvalitativa forskare strävar efter.<sup>147</sup> En kritisk punkt som vi har diskuterat under avsnittet urval är det generaliseringsproblem som kvalitativa forskare ofta utsätts för. Representativiteten har vi som sagt tidigare diskuterat och vi är medvetna om detta i vår slutdiskussion.<sup>148</sup>

---

<sup>142</sup> Corbin & Strauss, s.450.

<sup>143</sup> Jacobsen, s.43.

<sup>144</sup> Corbin & Strauss, s.43.

<sup>145</sup> Corbin & Strauss, s.42.

<sup>146</sup> Corbin & Strauss, s.43.

<sup>147</sup> Corbin & Strauss, s.47.

<sup>148</sup> Jacobsen, s.144.



Det har framhävts kritik mot kvalitativ forskning. Här återges den del kritiken som kan vara aktuell mot vår uppsats. Kritik har framförts mot att kodningen präglas av forskarens subjektiva syn då forskaren är den som väljer sina kategorier. Forskaren vill på detta sätt framhäva just sina valda kategorier vilket resulterar i att dessa belyses och andra kategorier kommer i skymundan.<sup>149</sup> Kritik har också framförts om forskare verkligen kan hålla inne med sin kunskap om relevanta begrepp och teorier till ett sent stadium i analysprocessen.<sup>150</sup>

### 3.9 Kapitelsammanfattning

Vi har i detta kapitel redogjort för vårt tillvägagångssätt för att samla in och bearbeta det material som ligger till grund för vår slutdiskussion. Grunden för vår empiriska undersökning är den offentliga debatten och RN:s praxis. Vi har gjort en kvalitativ studie med ett induktivt angreppssätt.

---

<sup>149</sup> Silverman, David, *Interpreting Qualitative Data: Methods for Analysing Talk, Text and Interaction* (1995), s.39.

<sup>150</sup> Corbin & Strauss, s.455.

## 4 Offentlig debatt

---

*I detta kapitel behandlar vi den debatt som tagit form efter Enronskandalen. Vi börjar med att presentera en omfattande beskrivning av de faktorer som fick en av världens största revisionsbyråer på fall. Därefter diskuteras den svenska debatten. I anslutning till denna görs kopplingar till RN:s praxis samt förarbetsuttalanden.*

---

### 4.1 Internationell debatt

Revisionsbranschens rykte fick sig en ordentlig törn efter vad som hände i Enron för några år sedan.<sup>151</sup> Faktorerna som orsakade Arthur & Andersens fall inte specifika enbart för Arthur & Andersen utan var branschtendenser som utvecklats under många år.

De mest signifikanta faktorerna var girighet, leveransen av konsulttjänster, vänskap med klienten och att aktivt delta i att finna vägar runt redovisningsstandars intentioner. Vad som var nytt i Arthur & Andersens fall var att professionens tidigare metoder för att förhindra de negativa krafterna visade sig ineffektiva. På 1950 och 60 talet var revisionsutbildningarna mer fokuserade på professionalism och etik. Nyanställda i de stora revisionsbyråerna var studenter med den här typen av utbildning. Det förväntades att de skulle bli auktoriserade revisorer. Befordringar fick vänta tills den anställde uppfyllt auktorisationskraven. Företagsledningarna på de stora revisionsbyråerna utgjordes av ledande revisorer. Revisionsbyråerna var så pass små att avståndet till de ledande revisorerna i

---

<sup>151</sup> Wyatt, Arthur R, *Accounting Professionalism – They Just Don't Get It!* s.45.

företagen inte var så stor. På den här tiden och även under hela 1970-talet var revisionsbyråerna förbjudna att ägna sig åt marknadsföring.<sup>152</sup>

Marknadsföringsstrategin bestod i att kommunicera kunskap om redovisningsstandarder. Budskapet till klienterna var att revisorerna kommer se till att de inte får problem med felaktig tillämpning av redovisningsstandards. Det visade sig även vara en lönsam strategi för Arthur & Andersen.<sup>153</sup>

I början av 1950-talet utvecklades Arthur & Andersen mot att erbjuda allt mer fristående konsulttjänster till revisionsklienterna. Konsulttjänsterna var mycket uppskattade och blev snabbt framgångrika. Framförallt utfördes tjänster inom interagerade datasystem men kom senare att utvidgas till nästan alla typer av tjänster som kunde generera intäkter. Utvecklingen ledde till att allt fler icke revisorer anställdes i revisionsbyrån. De var tvungna att gå en 6-vecka kurs i redovisningskurs i syfte att senare kunna klara examensprovet för auktoriserade revisorer. Arthur & Andersen, liksom de andra revisionsbyråerna, krävde att de icke revisorer som jobbade med diverse konsulttjänster även skulle klara revisorsauktoriseringen för att kunna bli managers och partners. Marknaden för konsulttjänster växte och det ständigt ökade behovet av arbetskraft fick revisionsbyråerna att slopa redovisningskurserna för nyanställda inom konsultavdelningarna. Anställda på Arthur & Andersen, liksom på de andra stora revisionsbyråerna tillät även icke revisorer att bli partners. De hade således otillräcklig redovisningskunskap och förståelse för den grad av professionalism som revisorerna förväntades inneha. Antalet icke revisorer som blev partners växte lavinartat och deras förmåga att generera vinster gav dem ett ökat inflytande över företagsledningens policy.<sup>154</sup>

Konsulternas framgångar ledde till ett ökat tryck på revisorer och skattejurister att generera vinster. Detta påverkade beteendet hos cheferna inom revision och skatt. Den högsta ledningen utgjordes mer och mer av anställda som visat sig särskilt duktiga på att öka revisionsbyråns intäkter.<sup>155</sup> Kulturen på Arthur & Andersen förändrades gradvis mot att se kortsiktiga vinstnivåer som det viktigaste målet. Revisorsprofessionen försökte utöka tjänsterbjudandet eftersom vinstmarginalen

---

<sup>152</sup> Wyatt, s.46.

<sup>153</sup> Ibid.

<sup>154</sup> Wyatt, s.47.

<sup>155</sup> Wyatt, s.48.

var högre i konsulttjänster än i revision.<sup>156</sup> Samtidigt startade utvecklingen av ett nytt fenomen, inhyrningen av erfarna experter. De hade ett utvecklat entreprenörsinne och ifrågasatte de begränsningar revisorerna påtvungade dem i sitt professionella uppträdande. Vinsterna steg och det omgivande samhället var tillväxt- och vinstorienterat. Ledarna för de stora revisionsbyråerna underskattade utvecklingens potentiella inverkan på revisorernas oberoende. Värdena som tjänat professionen var övergivna till förmån för de nya, mer kommersiella värdena. Kulturen på revisionsbyråerna förändrades. Fokus på professionalism minskade till förmån för kommersialism. Konsultintäkterna förpassade revisions- och skatteintäkterna till att få en underordnad roll.<sup>157</sup> Konsultpartners som helt saknade bakgrund som revisorer hade högre löner än revisorer som var partners. Revisorer kände en allt större press att öka intäkterna i allmänhet och konsultintäkterna i synnerhet. Cross-selling, som innebär att revisorer säljer in konsulttjänster till revisionsklienter, blev ett viktigt kriterium som partners utvärderades efter.<sup>158</sup> Fokus på att leverera professionell revision fanns givetvis kvar men det blev det allt viktigare att hålla klienterna nöjda och framförallt inte förlora någon. Revisorerna förväntades inte förlora klienter, ett synsätt som inte existerade innan konsulternas intrång på revisionsbyråerna. Revisionsbyråernas kärnvärden var underminerade.<sup>159</sup>

På 1990-talet uttryckte SEC en ökad oro över revisionsbranschens ökade tjänsterbjudande och konsultintäkter. SEC försökte hindra utvecklingen genom att kritisera byråerna. Något direkt samband mellan nivån på konsultintäkter och olämpliga revisionsberättelser kunde SEC inte påvisa. Revisionsbyråerna och AICPA gjorde hårt motstånd mot SEC och lyckades försvara konsultintäkterna. Partners blev allt mer giriga eftersom de såg att toppcheferna i det övriga näringslivet fick stora löneökningar.<sup>160</sup> Revisionsbyråerna tog inte sitt ansvar och misslyckades med att möta investerarnas förväntningar på rättvisande räkenskaper.<sup>161</sup>

---

<sup>156</sup> Ibid.

<sup>157</sup> Wyatt, s.49.

<sup>158</sup> Wyatt, s.50.

<sup>159</sup> Ibid.

<sup>160</sup> Wyatt, s.49.

<sup>161</sup> Wyatt, s.50.

Problemet var inte förekomsten av någon speciell konsulttjänsts inverkan på revisorernas omdöme. Dilemmat var hur konsultintäkter som var större än revisionsintäkter kunde påverka revisorernas omdöme. Problemet var hur företagskulturen, toppchefernas beslut och beteendemönster påverkades. Det var inte konsulterna som var oprofessionella i sitt yrke, de var bara långt mer kommersiellt drivna än vad som kan accepteras för revisorer.<sup>162</sup> Konsulterna fokuserade inte på långivares eller investerares intressen och deras attityder ändrade revisorernas yrkessyn.<sup>163</sup> Klienter kunde allt lättare övertala revisorer att acceptera tveksamma tillämpningar av redovisningsprinciper. Resultaten av revisionsbyråernas förändring blev omfattande konkurser, företagsrekonstruktioner och rättstvister.<sup>164</sup>

Den förändrade kulturen var inte specifik för Arthur & Andersen, men byrån var den mest sårbara.<sup>165</sup> Deras konsultavdelningar utvecklades tidigare och kraftigare än de andra byråernas. De interna konflikterna mellan kommersialism och professionalism har minskat hos de kvarvarande byråerna efter Enronskandalerna. Anledningen till detta var att de tvingades sälja av mycket av deras konsultverksamhet. Tjänsteutbudet ökar igen, särskilt inom områdena skatt och revisionsanknutna tjänster. Den stora utmaningen för revisionsbranschen blir att återvinna sitt professionella rykte. Toppcheferna på byråerna är tvungna att på ett trovärdigt sätt kommunicera ut att vinstintresset måste hållas tillbaka i de fall intresset kan krocka med revisionsbyråns rykte att leverera professionalism. En viktig fråga blir då om toppcheferna i de kvarvarande fyra stora revisionsbyråerna kan kontrollera verksamheten. När revisionsbolagen växer till sin nuvarande storlek finns risken att effektiva kontrollsystem inte klarar av de utmaningar som byråerna möter.<sup>166</sup> Risken finns att någon av de fyra stora revisionsbyråerna möter samma öde som Arthur & Andersen. Revisionsbyråerna behöver lägga större tonvikt på kvalitetskontroller. De behöver kompensera för de kostnader som drabbar deras interna kultur rörande professionalism och etik om allt för många

---

<sup>162</sup> Ibid.

<sup>163</sup> Ibid.

<sup>164</sup> Ibid.

<sup>165</sup> Wyatt, s.51

<sup>166</sup> Ibid

icke revisorer anställs. De borde även fokusera på utbildning i etik och framförallt de underliggande koncepten, filosofierna och förväntningar snarare än att betona en mängd interna regler.<sup>167</sup>

## 4.2 Debatten i Sverige

En stor del av den svenska debatten kring revisionsbyråernas organisation handlar om tillhandahållandet av konsulttjänster och dess inverkan på oberoendet. De fyra största revisionsbyråerna har gått från att enbart tillhandahålla revision till att stegvis blir mer av globala konsult- och rådgivningsföretag. Intäkterna från dessa uppdrag överstiger intäkterna från revisionsuppdrag.<sup>168</sup> Enligt Sten Jönsson läggs det större tonvikt på affärerna än på att utföra revision. Delägare och andra framstående medarbetare bedöms och belönas mer efter finansiell prestation än efter utförande av god revision.<sup>169</sup> En konsekvens av en allt större omfattning på konsultverksamheter har medfört att prisdumpning på revisionstjänster vid upphandlingsförfarande förekommit i vetskap om att intäkterna kan höjas med hjälp av konsultuppdragen. Denna tendens diskuteras också i förarbeten till den nya RevL. Det framförs att revisionens kvalitet hotas av en dylik prisbildning på marknaden.<sup>170</sup> Utvecklingen beskrivs av Dan Brännström som menar att revisorn är mindre utav ett bolagsorgan och mer utav en leverantör av revisionstjänster.

*"Vi har sett en utveckling där revisorn mer och mer gått mot att bli en leverant."*<sup>171</sup>

Risken är att omfattande konsult- och rådgivningsuppdrag kan få allvarliga effekter på oberoendet eftersom egenintresset och risken för självgranskning ökar.<sup>172</sup> Bedriva revisionsverksamhet parallellt med sidoverksamhet kan skada omgivningens tillit till revisorernas självständighet. Det nämns att liknande

---

<sup>167</sup> Wyatt, s.52.

<sup>168</sup> Wallerstedt et al.

<sup>169</sup> Ibid.

<sup>170</sup> Prop. 2000/01:146, s.52.

<sup>171</sup> Wallerstedt et al.

<sup>172</sup> Ibid.

upplägg i viss mån förhindras av ABL:s jävsregler. Det sägs även att risken finns att revisorn i sin dagliga verksamhet kan ta så mycket hänsyn till sidoverksamheten att revisionsverksamheten tar skada. Möjligheten att förbjuda revisorer från att tillhandahålla andra tjänster än revision och revisionsrådgivning omnämns, oavsett om det rubbar oberoendet och objektiviteten.<sup>173</sup> Sveriges advokatsamfund ansåg att fristående rådgivning borde förbjudas.<sup>174</sup> Det finns tre argument som kan anföras mot ett sådant förbud. Det kan finnas fördelar med att revisorn biträder revisionsklienten med annat än revisionstjänster eftersom revisorns kännedom om företaget ökar. Revisionens intressenter presumeras ha ett intresse av kompetent rådgivning från någon med god insyn i företagets förhållanden. Slutligen tas hänsyn till mindre och medelstora företag. Det framförs att dessa ofta saknar egen kompetens i redovisning, organisation och beskattning, något som revisorn besitter.<sup>175</sup> Slutsatsen är att all form av fristående rådgivning inte bör förbjudas, det skall finnas en viss möjlighet att bedriva sidoverksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Revisionsverksamhet och sidoverksamhet får inte bedrivas i samma rörelse eller samma juridiska person.<sup>176</sup> Verksamhet som inte har ett naturligt samband med revision får inte bedrivas i ett revisionsbolag.<sup>177</sup>

Hans Stenberg anser att samhället ställer tre oförenliga krav på revisionsbyråerna och revisorerna.<sup>178</sup> Revisionen skall vara opartisk, självständig och objektiv. Revisorn ska inneha den kompetens som krävs för att förstå och värdera den komplexa ekonomiska och juridiska miljö företagen verkar i. Dessutom skall kraven uppfyllas till ett lågt pris. Problemet är att revisionsbyråerna är beroende av juridisk kompetens för sin revisionsverksamhet.<sup>179</sup> Revisionsbyråerna borde internt förfoga över all den juridiska expertis som krävs. Om inte fristående konsultverksamhet tillåts inom ramen för revisionsverksamheten kommer det att leda till outnyttjad expertis och priserna kommer att skjuta i höjden. Svårigheten med att uppfylla RevL är att konsulterna behöver ha tillgång till externa

---

<sup>173</sup> Prop. 2000/01:146, s.52.

<sup>174</sup> Prop. 2000/01:146, s.51.

<sup>175</sup> Prop. 2000/01:146, s.53.

<sup>176</sup> Revisorslag 2001:883 25§.

<sup>177</sup> Revisorslag 2001:883 10§.

<sup>178</sup> Häckner, Einar, Westerdahl, Stig, *Nya tankar kring forskning inom revisionsområdet* (2002).

<sup>179</sup> Ibid.

marknader för att bibehålla expertisen. Samtidigt som deras verksamhet måste tydligt vara avskild från revisionsverksamheten. RN har tagit ställning till ifrågavarande debatt i ett disciplinärende. En jurist vid ett registrerat revisionsbolag var ombud i en tvist där en närstående ägare till revisionsklienten var motpart.<sup>180</sup> RN uttalar att ett registrerat revisionsbolag svarar för att revisorernas oberoende kan upprätthållas. Genom att inte ha ett kontrollsystem som upptäckte oberoendehotet ansågs revisionsbolaget eftersatt sina skyldigheter. Disciplinärendet är även av stort intresse för vilken typ av verksamhet ett revisionsbolag får bedriva. RN menar att juristverksamhet inte har ett naturligt samband med revisionsverksamheten och därmed får inte verksamheterna bedrivas i samma juridiska person. Länsrätten kom efter överklagan fram till samma slutsats. Revisionsbolaget hade åsidosatt sina skyldigheter genom att organisera juridisk rådgivningsverksamhet och revision i samma bolag. Länsrätten motiverar sin ståndpunkt med att denna typ av konstruktioner ökar risken för jävssituationer på ett sätt som rubbar förtroendet och opartiskheten. I anslutning till vad som redogjorts för avseende juridisk rådgivning kan nämnas ytterligare ett disciplinärende. En bostadsrättsförening var i tvist angående ett entreprenöruppdrag. Den valde revisorn hänvisade bostadsrättsföreningens styrelse till en av revisionsbolagets jurister. Juristen agerade som föreningens juridiska ombud. Härigenom ansåg RN att revisorns oberoende hotades. Påföljden stannade vid en erinran.<sup>181</sup>

Häckner anser att oberoendefrågorna i för hög utsträckning kretsar kring formella och juridiska former. Han menar att det inte är tillräckligt att lagstiftning tvingar revisionsbyråerna att sälja delar av sin konsultverksamhet eller legalt stycka av den. Nätverk av yrkesverksamma, historiska beroendeförhållanden och gamla kontakter är exempel på faktorer som gör juridisk åtskillnad otillräcklig. Häckner efterlyser istället mer forskning kring beroendeförhållanden i branschen. Häckner diskuterar vidare kunskap och informationsbasens betydelse för oberoendet. Revisorer använder sig ofta av samma information som företagsledningen och har

---

<sup>180</sup> Diarienummer 2001-0080.

<sup>181</sup> Diarienummer 2000-1003.



liknande metoder och kunskapspreferenser. Revisorns förmåga till en självständig bedömning minskar om denne använder sig av samma informationsbas.<sup>182</sup> Det finns fler exempel på disciplinärende som är av stort intresse för ovanstående debatt. Ett exempel på detta gällde revisionsbyråns organisation och juridiska gränser. Omständigheterna i ärendet var att revisionsbolaget var registrerad revisor, varav en av de verksamma revisorerna, tillika vd och styrelseledamot, var bror till en av revisionsklientens styrelseledamöter. RN ansåg att vänskapshotet var uppenbart och att revisionsbyrån borde avsagt sig uppdraget. Revisionsbyrån hävdade att vänskapshotet balanserats med hjälp av en rad olika åtgärder. Till ansvarig revisor valdes en revisor som var verksam i ett systerbolag till det bolag där vd:n var verksam. Revisionsbyrån anförde att vd:n för den ena juridiska enheten inte hade någon behörighet i att ta del av dokumentation från uppdrag som utförs av revisorer anställda i den andra juridiska enheten. VD:n hade inte heller något operativt ansvar för hur revisorer, anställda vid systerbolaget, bedrev sina uppdrag. Revisionsbyrån påtalar att det inom koncernen finns en organisation benämnd Risk & Quality, fristående från affärsledningen. Den arbetar med att säkerställa hög kvalitet och oberoende revisionsverksamhet. Revisionsbyrån åberopade även propositionen och uttalandet om att dylika vänskapshot inte behöver balanseras om det kan konstateras att den andra personen inom revisionsgruppen ”saknar all anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande.”<sup>183</sup> RN hävdar att propositionen inte ska tolkas på det sättet. RN hävdar att propositionen omfattar fler personer än de i revisionsteamet med direkt kontroll över uppdraget, även andra träffas av presumtionsregeln. RN menar att en vd eller styrelseledamot i en revisionsbyrå inte kan anses sakna all anknytning till uppdragets utförande. Detta eftersom det åligger det registrerade revisionsbolaget att utse huvudansvarig revisor. RN ansåg att situationer där tydliga organisatoriska gränser och verksamhetsområden kan balansera oberoendehot tar sikte på situationer då förtroenderisken är mindre allvarlig än i förutvarande fall. RN hänvisar även till ABL:s jävsregler. RN menar på att, trots att situationen inte direkt träffas av jävsreglerna, så skall situationen anses ligga väldigt nära det område där oberoendehotet inte kan balanseras på

---

<sup>182</sup> Häckner et al.

<sup>183</sup> Prop.2000/01:146, s.103.

något sätt. Revisionsbolaget meddelades en erinran. Slutligen framhåller RN att större oberoendekrav måste ställas på revisorer i större företag och särskilt i noterade företag.<sup>184</sup>

RN har tagit ställning till om konkursförvaltarverksamhet kan bedrivas av revisionsbyråer. Ett registrerat revisionsbolag hade anställt två stycken konkursförvaltare och en jurist till en egen avdelning. RN beslöt att konkursförvaltarverksamhet var en sådan sidoverksamhet som inte ska bedrivas i revisionsbyråer. RN hävdar att det inte spelar någon roll huruvida det enskilda fallet inneburit något oberoendehot eller hotet balanserats.<sup>185</sup> RN motiverade beslutet med att det skall vara möjligt för revisionsbolaget att i största möjliga utsträckning stå fria från affärs- och sidointressen, då dessa kan komma i konflikt med potentiella revisionsklienter. Det är ofta svårt att förutsäga vilka oberoendehot som kan uppkomma i samband med ifrågavarande verksamhet. Riskerna för att jävssituationer ansågs alldeles för höga. En alltför liberal syn på tillåtna sidoverksamheter skulle kunna skada tilltron till revisorerna som en oberoende yrkeskår.<sup>186</sup> Det framgår således att det finns sidoverksamheter som till sin natur inte får bedrivas i revisionsbolag, oavsett det faktiskt inneburit någon typ av oberoendehot. Det spelar ingen roll hur verksamheten organiserats, inte heller kan byråinterna rutiner tillmätas någon betydelse för huruvida sidoverksamheten är tillåten. Det bör tilläggas att endast verksamheter som ligger utanför begreppet revisionsverksamhet kan drabbas av liknande förbud.<sup>187</sup> RN har i sin praxis visat att viss form av affärsverksamhet som inte har något naturligt samband med revisionsverksamhet kan vara tillåtet. RN tillät en verksamhet som inbegrep ett uppdrag som likvidator i ett bolag. Bolaget bedrev inte någon verksamhet och hade inga anställda. RN tog till synes fasta på att verksamheten bedrevs i begränsad omfattning.<sup>188</sup>

En god förståelse för den offentliga debatten utgör grunden för vår empiriska undersökning. För att undersöka hur väl de större revisionsbyråerna uppfyller lagstiftarens krav på en oberoende revision krävs en empirisk undersökning av

---

<sup>184</sup> Diarienummer 2004-1342.

<sup>185</sup> Diarienummer 2000-319.

<sup>186</sup> Diarienummer 2000-319.

<sup>187</sup> SOU 1999:43, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet. Betänkande av Revisionsbolagsutredningen* (1999).

<sup>188</sup> Diarienummer 1998-610.

revisionsbyråernas system för att säkerställa oberoendet. Av debatten framgår också att vi behöver undersöka revisoreernas yrkesetiska attityder.

## 5 Resultatredovisning

---

*I detta kapitel kommer vi presentera en sammanställning av vår empiriska undersökning. Våra fyra kategorier utgör våra rubriker. Sammanställningen startar med den allmänna synen kring oberoendehoten. Därefter redogörs för synen på revisionsbyråernas kontroller, lagar och reglering och slutligen den enskilde revisorn. Vi rekommenderar läsaren att ta del av de bifogade intervjuguiderna för att lättare kunna förstå sammanhanget.*

---

### 5.1 Allmänna oberoendehot

Det framkom stora skillnader i respondenternas svar på frågan om vilket som upplevdes som det största hotet mot revisorns oberoende. En respondent uttryckte sig följande:

*”Jag skulle säga det sociala hotet. Vad betyder det att vi skall ut och verka i samma miljö, träffa samma människor som vi kanske har skrivit ner vid fotknölarna, nästa säsong igen.”*

Respondentens svar påvisar det inneboende hotet som finns då kunden samtidigt är granskningssubjekt. Samma respondent tillägger också:

*”Och såga folk utan att de märker att de är sågade.”*

En annan respondent beskriver det sociala hotet utifrån klientens synvinkel:

*”Det största hotet är egentligen de kunder som inte förstår rollfördelningen och var skillnaderna i ansvar går. De vill ha någon som är med och tar ansvar för besluten och det är klart, det gör vi, vi tar ansvar för vår del, men, det finns ändå en rollfördelning där. Detta kanske inte alla förstår, speciellt inte de mindre kunderna.”*

Dessa svar är tydliga exempel på revisorns svåra roll och balansgång mellan att inleda förtroendeskapande relationer och samtidigt vara en oberoende granskningsman i allmänhetens intresse. Det är intressant att se att olika respondenter beskriver samma grundproblem utifrån två olika perspektiv, revisorns och klientens. Att klienterna har låg kompetens och föredrar one stop shopping hos sin revisor. Det finns även respondenter som framhåller hotet mot det synbara oberoendet. De menar att enskilda revisorer vet om de är oberoende eller inte, det är en känsla. Det svåraste är att bevisa detta för omvärlden, att kunna dokumentera sitt oberoende. En del respondenter anser inte att det finns något största hot mot oberoendet utan att det är situationsspecifikt. Det framgick att diskussioner angående jävreglerna i ABL är vanligt förekommande. Flertalet respondenter anser att fokuset på oberoenderegler har ökat över tiden men att det går i vågor. Särskilda toppar uppstår efter redovisningsskandaler då det blir ett tryck på branschen från allmänheten och de ansvariga måste visa handlingskraft och agera. Samtidigt uttrycker en respondent att redovisningsskandalerna har gynnat revisionsbranschen då kraven på en oberoende revision höjs. Under intervjuerna har de framkommit två olika synsätt på huruvida ett ökat tjänsteutbud minskat eller ökat riskerna för oberoendehot. En respondent anser att omfattningen av konsultationer och i synnerhet då egna avdelningar är inblandade, ökar riskerna. Svårigheterna uppstår då en medarbetare från en annan avdelning lämnat ett felaktigt råd och revisorn måste hantera det. Respondenten ser här problem med att både hantera det interna misstaget samt att kommunicera det gentemot klienten. En annan respondent anser att det finns ett ömsesidigt intresse mellan revisor och klient av att öka utbudet av tjänsterna. Respondenten anser att rådgivningen leder till en bättre revision.

En respondent anser att risken ur oberoendesynpunkt ligger i att den enskilde revisorn utnyttjar information för egen vinnings skull. Respondenten uttrycker detta enligt följande:

*”Ekonomiska vinningen. Man vill på ett enkelt sätt skapa sig en inkomst utöver den normala lönen. Det är den som är den utlösande faktorn. Hade inte den funnits hade vi inte haft några oberoenderegler.”*

En respondent markerar att lagar och regler har tydliggjort oberoendet men att det inte har förändrat deras sätt att arbeta nämnvärt. En annan respondent anser att komplicerade lagar och regler ökat riskerna för oberoendehot eftersom revisorn i utökad omfattning måste hjälpa klienterna att tolka lagstiftningen. På frågor kring hur respondenterna uppfattar intressenternas syn på oberoendet framkom ingen hänvisning till det sociala kontraktet. Däremot uppkom ämnet i några enstaka fall under intervjuerna. Under intervjuerna har det framkommit att respondenterna anser att gemene man helt saknar kunskap om revisorns roll. Vi kan samtidigt konstatera att revisorerna som yrkeskår inte verkar för att förändra det här. Revisorerna debatterar i stort sett enbart i facktidskrifter.

## 5.2 Kontroll hos byrå

För en utomstående verkar kvalitetskontrollsystemen hos de stora byråerna vara likartade. Samtliga byråer har en oberoendepolicy och alla medarbetare måste årligen genomgå nätbaserade tester kring oberoendet. Dessa tester är obligatoriska och samtliga revisorer måste vara godkända på testerna. Respondenterna ger också bilden av att deras byrå har ett individuellt datorsystem där byråns alla kunder läggs in. Respondenterna framhäver att de har striktare regler än vad som krävs enligt svensk lagstiftning samt att byrån känner press från de internationellt centrala organisationerna. Revisionsbyråerna arbetar på likartat sätt rent organisatoriskt. De har särskilda avdelningar med ansvar för oberoendefrågor.

På frågan om det genomförs kontroller gällande oberoendet vid nyanställningar, skiljer sig svaren åt. En byrå låter redan innan anställningen informera om de begränsande reglerna som följer av revisorsyrket. De andra respondenterna menade på att detta är något som byrån tar ställning till senare när medarbetarna får uppdrag. På samtliga revisionsbyråer skall de nyanställda skriva på ett sekretesspapper. Samtliga respondenter poängterar vikten av oberoendefrågorna, vilket de belyser med den interna utbildning byråerna har. Utbildningar kring oberoendefrågor ges särskilt i nära anslutning till nyanställningar. En respondent som inte var nyutexaminerad uppgav att denne fick genomgå omfattande kontroller vid anställning. Kontrollerna genomfördes av FAR SRS, dock framgick det inte vem som var uppdragsgivare.

*”I samband med att jag började min anställning genomgick jag en kvalitetskontroll i enlighet med FAR SRS på ett antal uppdrag.”*

Karriärstegen ser ut på liknande sätt på revisionsbyråerna. Högst upp i hierarkin sitter ett antal partners. Hälften av respondenterna menar på att, förutom att vara duktiga revisorer, är också affärsmässighet och förmågan att attrahera stora och viktiga kunder av stor betydelse för att kunna bli partners.

*”Partners har ett betydligt större inflytande och sen finns de vissa partners som har större inflytande genom att ha förmågan att kontraktera stora uppdrag och viktiga uppdrag. De har en förmåga att få in klienter. Vi är ju lite olika, vissa är väldigt bra på att sälja och samtidigt duktiga revisorer medan andra är mer förvaltartypen som kan ta hand om uppdrag som kommer in och sköta dom bra.”*

Den andra hälften av respondenterna uttalar sig inte i frågan. Respondenterna som uttalade sig i frågan angav att det inte enbart är auktoriserade revisorer som blir partners utan även anställda inom andra affärsområden. En av respondenterna uttryckte sig såhär:

*”Det finns alla möjliga typer.”*

På frågan om det ansågs viktigt att revisorer finns representerade i toppskiktet på byrån svarade samma respondent såhär:

*”Ja det tycker jag, men jag ser inte det som ett självändamål.”*

En annan respondent anser att byrån blir begränsad av lagstiftningen kring ägarstrukturen i revisionsbyråer. Respondenten ansåg samtidigt att det är viktigt för deras struktur eftersom revisionen är och förblir deras kärnverksamhet. Respondenten uttryckte det enligt följande:

*”Det får inte finnas för många icke revisorer som är partners i ett auktoriserat revisionsbolag enligt dom svenska reglerna, det begränsar oss lite.”*

En annan respondent berättade att anledningen till att andra än auktoriserade revisorer kom att bli partners var att revisorerna behövde de bästa specialisterna och för att kunna utvidga sin verksamhet. Utvecklingen oroade RN som tog initiativ till en utredning kring ägarstrukturen i revisionsbyråerna vilket mynnade ut i dagens lagstadgade begränsning.

Frågeställningen kommer nu beröra tilldelningen av uppdrag, oberoendekontrollerna som utförs innan uppdrag accepteras samt hur byrån säkerställer oberoendet såväl innan som efter uppdraget. Samtliga respondenter har uppgett att det finns någon form av planeringsgrupp som tilldelar uppdrag till huvudansvarig revisor i de fall uppdragen inte är upparbetade av den enskilde revisorn. Svaren skiljer sig lite mellan respondenterna gällande hur pass involverade företagsledningen är i uppdragstilldelningen. En respondent uttryckte sig såhär på frågan på vem som har makten över uppdragstilldelningen:

*”På ett svenskt uppdrag är det i princip den som har kontakten gentemot de företagen eller företagsgruppen som lämnar in offerten. Delvis styrs det, kan det göra, uppifrån att företagsledningen tycker det är strategiskt viktigt*



*att dom jobbar på det här uppdraget och dom lämnar in offerten och kring den bygger man upp en organisation, man ser sig för vilka medarbetare som kan var lämpliga och tillgängliga. Det är ju en arbetsbelastningsfråga också.”*

På frågan om det är den ansvarige revisorns makt så ger respondenten oss följande svar:

*”Det är den ansvarige revisorn som bygger upp sin organisation. Den ansvarige revisorn kan ibland styras av företagsledningen av strategiska skäl.”*

En annan respondent förklarar att tilldelningen sker i samråd med medarbetare, karriärcoach, gruppchef och kontorschef. Respondenten betonar betydelsen av att medarbetaren har rätt komposition av uppdrag så medarbetaren får en bra bas att stå på. Det kan också vara så att klienten efterfrågar en viss kompetens och respondenten beskriver detta nedan:

*”Vi sätter ihop det team som kunden vill ha då och dom specialister som efterfrågas i just det här fallet.”*

I samband med diskussionen om tilldelning av uppdrag tog vi upp frågor angående anbudsförfarandet i revisionsbranschen. Respondenterna har olika syn på utvecklingen mot allt mer anbud och upphandlingar. En av respondenterna uttryckte oro över utvecklingen.

*”Jag har väl tyckt att det är en viss grad av svaghet sen kan man säga att det förr i världen var det inte heller sådär jättebra. När jag började jobba på 70-talet och även 80-talet så kunde det på en slutfaktura stå, å 1984 års revision 2 miljoner, och det är ju inte heller riktigt bra, det är extremt åt andra hållet. Jag tycker att det finns en viss fara och framförallt tycker jag det nu framträder nu när avskaffandet av revisionsplikten i det här med offertgivning. Vad som hänt vid offertgivning är att man har tagit revisionen*

*och så talar vi om allt annat vi kan göra, det har ju varit en klar fara tycker jag.”*

En annan respondent betonade marknadsstrukturens betydelse för anbudsförfarandet:

*”Vi är helt vansinniga, vi är en oligopolmarknad och ändå är det någon alltid som dumpar priset. Det är liksom håll i huvudet, jag fattar inte det. ”*

Respondenten berättade att de alltid får reda på vem som får uppdraget och till vilket pris. Denna information kan komma från klienten. Vi ställde därefter frågan huruvida det förekommer prissamarbete mellan de större byråerna. Respondenten svarade att det absolut inte förekommer men tillägger att byrån känner av prisdumpningen i efterhand när de får reda på vem som tog uppdraget och till vilket pris. Respondenten tror att det kan bero på att någon byrå kanske har tappat en viktig kund och att det kan vara kännbart att bli av med 10-20 miljoner i revisionsarvode och står inför valet att behöva säga upp anställda eller få nya uppdrag. En annan respondent upplever att individernas karaktär är lika viktigt som priset för att kunna inleda ett samarbete. Respondenten uttrycker sig på följande sätt:

*”Om du nu tvunget skall ha en revisor kan det lika gärna vara en som är trevlig.”*

I samband med att potentiella klienter begär in offerter skickar revisionsbyråerna ut individer som skall presentera revisionsbyrån och offerten. Att relationer är av stor betydelse i branschen poängteras även av andra respondenter. En respondent berättar att det kan ta flera år innan en kund kan kontrakteras. En annan respondent menar på att konkurrens, generellt sätt i näringslivet är bra, men uttalar sig negativt om konkurrens i revisionsbranschen enligt följande:

*”Konkurrensen ledde till exempel till att auktoriserade revisorer gjorde sig intressanta som mycket kompetenta problemlösare för bolagen och medverkade till att bolagen kunde hitta dom internationella regler för redovisning som de helst ville ha. De hoppade från det ena regelverket till det andra och valde det som de tyckte vara bäst för sin egen image och sin egen aktiekurs. Och det var inte alls bra. Det har utan tvekan förekommit.”*

Respondenten anser inte att konkurrens i revisionsbranschen är av godo. Anledningen är att klienten inte alltid efterfrågar bra revision. Respondenten anser att konkurrensen skadar oberoendet. Betydelsen av dagens anbudsgivning i branschen framgår av följande citat:

*”De lägger ner stora pengar på att utarbete offerter.”*

En annan följd av den ökade konkurrensen i branschen blev vad som respondenten benämner faxrevision. Innebörden är att, för att effektivisera revisionen, så sköts dialogen från revisorns kontor. Detta görs istället för att vara ute på företagen och ställa kritiska frågor.

Respondenterna på byråerna upplyser om att det finns rutiner och checklistor för att godkänna en ny klient. Exempelvis kan det handla om att besvara ett antal frågor innan klienten kan läggas in i kunddatabasen. Vid uppdrag som bedöms vara riskfyllda har några av respondenterna uppgett att de gör utvidgade kontroller. Exempelvis görs körningar i offentliga register. En respondent bifogar en checklista över riskfaktorer och vilka åtgärder byrån vidtar i olika lägen. Som exempel på riskfaktorer som beaktas kan nämnas det samma respondent uppger:

*”Vi gör en utvärdering att det är en kund som inte innebär någon speciell hög risk, det kan vara för att de inte kan betala, de kan vara så dålig lönsamhet, så vill vi verkligen ha det här uppdraget? Är det någonting att gå in i, är det mer jobb som vi kanske inte kommer att få betalt för allt det jobb vi lägger ner. Eller att företaget är aggressiva i sina redovisningsprinciper, de tycker vi är lite jobbigt. Vi tänker på varumärket i dom situationerna, att är det här en kund vi vill jobba med.”*

Varumärkets betydelse poängteras också av ytterligare en respondent. Systemen har förbättrats över tiden och finns nu tillgängliga online för att förhindra brister. Uppkommer det ändå brister så finns det rutiner för hur det skall hanteras. Som exempel på hur uppkomna brister kan balanseras nämner en av respondenterna att byrån tar hjälp av en second opinion. En annan respondent menar på att denne har stort stöd från byrån och kan därmed ta tag i problemet med vederbörande på egen hand. Några av respondenterna berättar att sanktioner kan bli aktuella för de som bryter mot de interna oberoenderegler. Vissa respondenter säger att sanktionerna kan utgöras av löneavdrag. En annan respondent menar på att något sådant inte kan bli aktuellt i Sverige på grund av arbetsrätten. Den sistnämnde respondentens byrå stänger istället av revisorn från det aktuella uppdraget. Respondenterna anser att de interna kvalitetskontrollerna är hårdare än om utomstående granskningsmän hade genomfört densamma. En respondent tycker att revisionsbranschen har smittats av näringslivets girighet och att revisionsbyråerna bör arbeta mer med oberoendefrågorna. Det är enligt samma respondent för stor betoning på hur mycket pengar man tjänar.

### 5.3 Normer och regleringar

Samtliga respondenter är inte helt bekanta med lagstiftningen och RS. Genomgående för samtliga byråer är att RevL och RS är implementerade i deras interna regelsystem. Detta är också något som respondenterna hänvisar till. Samtliga respondenter anser att deras interna regler i de här avseendena är striktare än de svenska reglerna. Respondenterna menar på att de interna reglerna bygger på internationella regler och rekommendationer som sedan har anpassats för svenska förhållanden. Respondenterna är eniga gällande att samtliga större revisionsbyråer har godkända kvalitetskontrollsystem. Detta innebär att de stora revisionsbyråerna själva är ansvariga för kvalitetssäkringen genom interna kontroller. En respondent menar på att RN inte har resurser att genomföra det stora antalet kontroller utan lägger ut en del av kvalitetskontrollerna till FAR SRS.

Respondenterna från de olika byråerna beskriver att de interna kontrollerna går till på liknande sätt. Kollegor från andra kontor kommer till byråerna och går igenom några utvalda uppdrag. Respondenterna anser att deras interna kontroller är hårdare än om någon utomstående hade gjort det. En respondent uttrycker sig enligt följande på frågan om kvalitetskontrollsystemet kan äventyra oberoendet om det sköts internt:

*”Jag tycket inte det, jag skulle säga att vi kanske till och med är hårdare internt än om någon utomstående skulle komma, för vi är så måna om det här, det är så stora värden på spel.”*

En respondent påpekar att anledningen till att revisionsbyråernas interna regler sträcker sig längre än lagen är att de är måna om det synbara oberoendet. En annan respondent svarar liknande på samma fråga och säger att resultatet från de interna kontrollerna rapporteras in till den internationella organisationen. Vi ställer till samma respondent frågan om det finns anledning att tro att resultaten av de interna kontrollerna inte alltid återrapporteras till FAR SRS.

*”Det är klart att det finns ju dom som blivit underkända på enskilda uppdrag och det är klart då hade dom kanske fått en varning eller någonting sånt. Det kan mycket väl vara.”*

En annan respondent svarar istället så här på samma fråga:

*”Nej, det tror jag inte.”*

En annan respondenterna såg inte heller några större risker med att revisionsbyråerna bedriver kvalitetskontroller i egen regi. Respondenten anger att revisionsbyråerna är så pass måna om sitt varumärke att man inte skall underskatta de interna kvalitetskontrollerna. Samma respondent ansåg inte att avsaknaden av återrapportering till FAR SRS utgjorde något problem för RN. På frågan om var gränserna går för vilken verksamhet som får bedrivas inom en revisionsbyrå hade inte någon av respondenterna samma syn som RN.

Respondenterna gav inte några konkreta exempel på några verksamheter som de tyckte var olämpliga men de tog upp verksamheter som byråerna sålt av. Exempelvis management consulting och juristavdelningar. Respondenterna svarade väldigt olika på frågan så vi har därför valt att återge de mest intressanta svaren.

En respondent sade:

*”Jag kan känna i grunden att jag menar om man har kunskap så kan man sälja och separera tjänster kopplat till kunskap. Det är klart givetvis en oberoendefråga, vi kan ju inte sitta med och sköta redovisningen och lägga upp rutiner som vi sedan skall granska. Men att i säg göra olika tjänster borde inte vara någon fara.”*

Respondenten förklarar att anledningen till att de sålde av sin konsultverksamhet var att det hela tiden fanns risk att de kom in och styrde upp ledningsfunktioner och strategier och sedan blev revisorer. Det uppstod gränsdragningsproblematik och de visste inte om de kunde göra det om två år eller tio år. Respondenten anser att analysmodellen och oberoendetester får avgöra vilken verksamhet en revisionsbyrå får bedriva. En respondent ser negativt på den tidigare utvecklingen mot en allt bredare verksamhet. Respondenten uttryckte det på följande sätt:

*”Det blev en stor affär av alltihopa och det tror jag inte alls var bra.”*

Respondenten anser att utvecklingen inte gynnade respekten för revisorns etikregler. Samma respondent menar att man kan ställa sig frågorna vilka det är som bestämmer på byråerna och vilka det är som blir revisorer. En annan respondent uttalar gränsdragningen på följande sätt:

*”Revisorns verksamhet regleras av både etiska regler, FAR SRS, anställningsavtal samt lagstiftning. Var gränserna går måste man från fall till fall bedöma inom vilka områden man får verka.”*

En annan åsikt som framförs är att revisionsbyråernas yttre gränser går vid klienternas operationella verksamheter. En respondent uttryckte det enligt följande:

*”Någon sorts gräns går ju vid operativa, vi får ju aldrig vara inblandade i det operativa hos våra klienter. Det sätter definitivt en gräns och sen var gränsen mellan att vara inblandad i det operativa och ge råd. Det bästa är ju om man kan ge olika alternativ och tala om vad dom kan betyda och sen klienten väljer själv.”*

På frågan om vad som är aktuellt inom branschen just nu uttalade sig två respondenter. Ett svar löd såhär:

*”Jag kan säga som så att det pågår nog en viss positionering med tanke på det slojade revisionskravet”. Det kommer nog bli en övergång så tillvida att man kommer börja tumma på de här reglerna ingående innan revisionskravets slopas. Det har redan en tendens till att te sig så.”*

Att utvecklingen möjligtvis går i en allt mer liberal riktning antydde en av våra andra respondenter med följande citat:

*”Nu är ju juristavdelningarna på väg tillbaka. Inte hos oss och jag har inte hört att vi skall bygga upp någon heller men det börjar komma hos våra konkurrenter. Vi har haft det och lagt ner. Det är ju mycket det internationella reglerna som påverkar där. Enligt våra nationella regler tror jag säkert vi skulle kunna bedriva ganska stor juristverksamhet, sen är det ju frågan om det är lämpligt ur ett marknadsperspektiv.”*

Två respondenter framförde kritik mot RN. Kritiken berörde dels den omvända bevisbördan på enskilda revisorer i ett disciplinärende samt bristande förutsägbarhet i hur RN kommer att bedöma enskilda disciplinärenden. En annan respondent gav beröm åt RN och menade på att de utför ett bra arbete. Samma respondent ansåg att dagens rekommendationer inte är anpassade efter

utvecklingen mot att allt fler specialister, jurister och före detta verkställande direktörer jobbar på revisionsbyråerna. Respondenten frågar sig om dagens regelverk har beaktat detta och om det är tillräckligt för de etiska bedömningarna som revisorn skall göra.

## 5.4 Enskilde revisorn

Samtliga respondenter var överens om att det inte läggs för mycket ansvar på den som är huvudansvarig revisor på ett uppdrag. Respondenterna uttalar sig positivt gällande analysmodellen och menar på att lagstadgandet har skärpt kraven, även om innehållet i paragrafen inte i egentlig mening tillförde något nytt.

Respondenterna anger att samtliga byråer har egna avdelningar som fungerar som stöd åt revisorer kring de här frågorna. Flertalet respondenter är till synes väl inlästa på RN:s praxis på ärenden angående revisorer som äventyra oberoendet genom att ta emot dyra presenter. På frågan om vilket stöd revisorerna får från byrån under uppdragets fortskridande beror det på huruvida revisorn medvetet brutit mot oberoenderegler. En respondent beskrev det så här:

*”Man skulle få en enorm support från organisationen på att man verkligen har tänkt rätt i hela processen och att det egentligen inte föreligger en oberoendesituation. Här har ju revisionsbyrån ett egenintresse av att inte enskilda medarbetare har brutit mot oberoendereglerna.”*

Respondenten tillägger också:

*”Är det sen så att man brutit mot oberoendereglerna och här pratar vi kanske att man medvetet brutit mot dem så har man inte den minsta support uppifrån.”*

Det råder delade meningar om revisorer dagligen vänder sig till dessa avdelningar som hanterar de här frågorna. En respondent uppger att det aldrig förekommer. En



annan respondent berättar att det sker dagligen och utgör ett stort stöd. Två respondenter betonar den informella strukturens betydelse för att den enskilde revisorn ska kunna få stöd i de här frågorna. De betonar att byrån är en lärande organisation. Byrån måste ta ansvar för att lära upp sina yngre medarbetare. En del i detta är vad de benämner morfarsprincipen eller avstämningskulturen. Detta innebär att medarbetares arbete alltid ska granskas av överordnad chef, vars arbete i sin tur blir avstämt av överordnad chef. En respondent anser att etiken inom revisorskåren har försämrats gentemot tidigare. Respondenten menar i synnerhet revisorns förmåga till att bevara integriteten, oberoende och fastheten.

## 5.5 Kapitelsammanfattning

Vi har i detta kapitel presenterat resultatet av vår empiriska undersökning. Revisionsbyråerna har centrala avdelningar som ansvarar för utvecklingen av policys och system. Varje kontor har någon som är lokalt ansvarig för oberoendefrågor och kontakten med den centrala oberoendeorganisationen. Organisationerna präglas således av samma riktlinjer och policys. Revisorerna är inte pålästa på vissa utvalda delar av RevL, lagreglerna är istället inkorporerade i revisionsbyråernas interna regler och riktlinjer. Revisionsbyråernas har ett mycket stort egenintresse av att prioritera oberoendeproblematiken. Revisorerna har inte samma syn som RN gällande vilka verksamheter som får bedrivas. Utvecklingen mot att allt fler icke revisorer blev partners har lett till revisorerna har en mer liberal syn på affärer än vad RN har. Vår empiriska undersökning visar att revisionsbyråerna till en viss grad kan kontrollera den disciplinära processen. Den bristande transparensen ses inte som något större problem, inte ens av RN. Vår empiriska undersökning utgör grunden för vår slutdiskussion som presenteras i nästa kapitel. I vår slutdiskussion kommer vi presentera våra slutsatser och besvara vår forskningsfråga.

## 6 Slutdiskussion

---

*Slutdiskussionen inleds med en allmän diskussion om det empiriska resultatets betydelse för vår forskningsfråga. Diskussionen mynnar ut i att vi besvarar vår forskningsfråga. Det teoretiska bidraget förklarar svaret på forskningsfrågan utifrån de valda teorierna. Kapitlet avslutas med att vi reflekterar över studiens slutsatser och ger förslag till fortsatta studier.*

---

Syftet med studien har varit att analysera hur de stora revisionsbyråerna säkerställer oberoendet. Vi har fokuserat på huruvida oberoendeproblemen orsakas av bristande byråorganisation eller att de främst beror på otillräcklig professionalism. Diskussionen mynnar ut i att vi besvarar vår forskningsfråga:

*Hur väl uppfyller de större revisionsbyråerna lagstiftarens krav på en oberoende revision?*

Revisionsbyråerna har omfattande system för att säkerställa oberoendet. Detta skapar en länk mellan lagstiftningen och revisorns dagliga arbete, något som åsyftas i RevL. Vi har sett att revisionsbyråerna har avdelningar som är specialiserade på oberoendefrågor. Detta underlättar för den enskilde revisorn eftersom denne vet vem som skall kontaktas när oberoendeproblematik uppstår. Systemen och avdelningarna bidrar emellertid till att minska självständigheten hos den enskilde revisorn. Den enskilde revisorn förlitar sig mer på andras kunskaper. Revisionsbyråerna utbildar dock sin personal kring oberoendefrågor. Utbildningen ökar medvetenheten och kunskapen om oberoendeproblematiken om den är korrekt utformad. Risken finns att utbildningarna betonar revisionsbyråns specifika regler och inte de underliggande principerna bakom oberoenderegleringen.

På revisionsbyråerna existerar en kultur som innebär att de erfarna medarbetarna förväntas dela med sig av sina kunskaper. Ur oberoendesynpunkt är det positivt om rätt värderingar sprids, likväl som det utgör ett problem om fel värderingar sprids. Vi kan konstatera att revisionsbyråerna inte har samma syn som RN när det gäller vilka verksamheter de får bedriva. Både det faktiska och det synbara oberoendet påverkas negativt av att de bedriver andra verksamheter. Risken för det faktiska oberoendet består i att icke revisorer inte har lagstiftarens etiska krav på sig och detta kan påverka kulturen negativt. Det synbara oberoendet skadas av att revisionsbyråernas affärsintressen kommer i uppenbar konflikt med deras revisionsverksamhet. Arthur & Andersens fall berodde till stor del på att de bedrev så pass mycket annan verksamhet utöver revisionen, trots detta har revisorerna en ganska liberal syn på vilka verksamheter de får bedriva.

Revisorerna är inte pålästa på lagregler kring oberoendefrågor. Revisorerna lutar således på byråernas riktlinjer och därmed minskar deras självständighet. Faran ur oberoendesynpunkt är att lojaliteten mot professionen minskar i takt som lojaliteten mot revisionsbyrån tilltar. Revisorerna anser det inte som ett självändamål att partnerkretsen enbart består av revisorer. En utvidgad partnerkrets höjer sannolikt kompetensen på byrån och revisorerna får därmed mer stöd och kunskap i revisionen. En annan etiksyn kan dock påverka revisorernas yrkesetik negativt. Detta kan i sin tur få en negativ inverkan på kulturen på revisionsbyrån. Ett globalt partnerskap skulle ytterligare kunna förstärka detta.

Klienternas okunskap om revisorns roll är ett hot mot oberoendet. Studien visar att stora klienter anser oberoendet som en viktig fråga. De mindre klienterna efterfrågar inte oberoende utan hjälp i den löpande verksamheten. Revisorerna riskerar att hamna i fler olämpliga situationer jämfört med om klienternas kunskaper hade varit goda. Revisorerna anstränger sig för lite för att upplysa klienterna genom att begränsa debatten till facktidskrifter. Studien visar att etikfrågor inte är av avgörande betydelse vid nyanställningar. Studien visar samtidigt att etikfrågorna är av större betydelse vid rekrytering av erfarna revisorer. Revisionsbyråerna belönar den andra typen av professionalism genom att affärsmässighet är ett viktigt kriterium för att kunna bli partner. Den dominerande kulturen präglas härmed av affärsmässighet. Kulturen smittar av sig

på nyanställda som vill göra karriär. Faran är att kommersialismen får gå före yrkesetiken i händelse av att dessa principer krockar.

Revisionsbyråernas klienter har ett visst inflytande över hur revisionsteamet sammansätts. Risker är att en stark företagsledning väljer en revisor som de tror sig kunna kontrollera. Möjligheten finns också att förtroendet mellan revisorn och klienten stärks. Förtroende skapar förväntningar som höjer revisionens kvalitet. Partners kan påverka vem som blir ansvarig revisor. Partners kan välja en revisor som faktiskt är oberoende men de kan också välja en revisor som uppfyller klientens eventuellt tveksamma önskemål. Prisdumpningen i revisionsbranschen ökar generellt sett riskerna för oberoendehot. Revisionsbyråerna agerar på en oligopolmarknad, där konkurrensen är begränsad. Det är positivt så länge som klienterna efterfrågar oberoende revision. Oligopolet ger likartade priser och därmed ökar relationernas betydelse för att få uppdrag. Utvecklingen kan ses utifrån två perspektiv, klientens samt revisorns. Revisorn vill undvika att anstränga relationen och kan sänka sina krav i revisionen. Klienten vill heller inte anstränga relationen med tveksamheter som revisorn måste beakta.

Revisionsbyråerna kan genom sina klientprövningar på förhand veta vilka risker de tar genom att acceptera uppdraget. Härigenom kan revisionsbyråerna på ett bättre sätt bygga upp en uppdragsorganisation som kan bemöta riskerna. Förutsättningarna för att hantera en riskfylld klient ökar och oberoendehot kan undvikas. Revisionsbyråerna har ett mycket stort egenintresse av att upprätthålla sina varumärken. Kraven på revisorerna följer de högt ställda förväntningarna som ställs på varumärket. Studien visar att det finns revisionsbyråer som tillämpar egna sanktionssystem. Revisorns och revisionsbyråns intressen sammanförs härigenom. Studien visar att revisionsbyråerna inte alltid rapporterar resultatet av sina interna kvalitetskontroller. Det är inget större problem så länge som revisionsbyråerna åtgärdar dessa. Sker inga åtgärder så försämras revisionsbyråernas professionalism och deras framgång kan bli hotad och i värsta fall leda till en ny skandal.

## 6.1 Forskningsfrågan besvaras

Vi kan konstatera att revisionsbyråerna organiserar sin verksamhet väl. De har centrala avdelningar som ansvarar för utvecklingen av policys och system. Varje kontor har någon som är lokalt ansvarig för oberoendefrågor och kontakten med den centrala oberoendeorganisationen. Organisationerna präglas således av samma riktlinjer och policys. Denna enhetlighet stärker varumärket och förtydligar vikten av att de anser sig ta seriöst på frågorna. Revisionsbyråernas egenintresse av att bibehålla starka varumärken ligger till grund för att de måste organisera sig väl. Egenintresset garanterar att oberoendefrågorna prioriteras av företagsledningarna, vilket upprätthåller en oberoende revision. Vi kan konstatera brister i hur deras verksamhet bedrivs. Revisorerna har inte samma syn som RN gällande vilka verksamheter som får bedrivas. Utvecklingen mot att allt fler icke revisorer blev partners har lett till revisorerna har en mer liberal syn på affärer än vad RN har. Studien visar att revisionsbyråernas största brist ligger i deras interna kontrollsystem. Den bristande transparensen leder till att revisionsbyråerna uppfyller lagstiftarens krav eftersom dennes krav på en oberoende revision inte följer samma utveckling. RN hade kunnat utföra kontrollerna med större objektivitet och tillförlitlighet. Sammantaget anser vi att de större revisionsbyråerna organiserar sin verksamhet väl. Revisionsbyråerna behöver jobba mer seriöst med att förankra professionalism hos revisorerna för att kunna möta lagstiftarens krav på en oberoende revision.

## 6.2 Studiens teoretiska bidrag

Revisorerna hänvisade inte till det sociala kontraktet i samband med att de diskuterade intressenternas syn på oberoendet. Det var inte någon av revisorerna som nämnde samhället som den viktigaste intressenten (Mautz 1988).

Det ligger i revisionsbyråernas intresse av att den oinformerade gruppens okunnighet består. Företagsskandaler kan ses som en intressekonflikt mellan informerade och oinformerade grupper. När intressekonflikter uppstår är det

troligt att revisorn sviker den oinformerade gruppen (Neu 1991). Det är även sannolikt att den oinformerade gruppen inte ens är medveten om att deras intresse har svikits. Risken för att revisionsbyråernas varumärke ska skadas i samband med företagsskandaler minskar därmed (Neu 1991). Under 1900-talet tycks företagsskandalerna ha stärkt revisorsprofessionen (Artsberg 2005). Förklaringen till det skulle kunna vara att allmänheten varit okunnig. Har allmänheten liten kunskap om revisorsrollen ställs inte några krav på politikerna att agera, varken nationellt eller internationellt. Politikerna är populistiska och agerar således efter egna intressen och har ingen anledning att ta strid med revisionsbranschen (Puxty et al, 1987) .

Revisorerna och RN har olika syn på vilka verksamheter som revisionsbyråerna får bedriva. Revisionsbyråerna kan på detta sätt maximera sina vinster och går från att vara ett företag som erbjuder revision till att erbjuda flertalet tjänster (Wyatt 2004). Partners måste ha förmågan att kunna kontraktera stora och viktiga uppdrag (Wyatt 2004). Det innebär att organisationen belönar den andra typen av professionalism (Mautz 1988). Genom att belöna denna typ av professionalism genereras en kultur som inte gynnar revisorns etikvärderingar och samhällsansvar (Mautz 1988). RN begränsade ägarkretsen när den nya RevL antogs. RN är den statliga aktören i samhället och utövar hierarkisk kontroll över revisionsbyråerna som utgör föreningarna. Konflikter uppstår då externa principer hotar regleringsformen. I fallet med den utvidgade ägarkretsen och det utökade tjänsterbjudandet uppstod konflikt med svenska advokatsamfundet. RN agerade genom att förbjuda verksamheter i disciplinärenden. (Puxty et al 1987). En revisor påtalade en fara med den allt bredare verksamheten då det leder till att riskerna för oberoendehot ökar (Mautz 1988).

Ur resultatredovisningen framgår det att revisorerna gjorde sig intressanta för bolagen genom att agera problemlösare och hitta de regler för redovisning som bolagen efterfrågade. Detta resulterade i att bolagen hoppade mellan olika regelverk och antog de regler som bäst gav uttryck för sin image och aktiekurs (Wyatt 2004). De större revisionsbyråerna har rigorösa system för att upprätthålla oberoendet hos den enskilda revisorn (Wyatt 2004). Revisionsbyråerna har en viss kontroll över den disciplinära processen genom att de kan välja om de ska

offentliggöra resultat av de interna kontrollerna (Neu 1991). En respondent menar på att revisionsbyråerna åtgärdar bristerna så att de inte händer igen.

Respondenten tror inte att RN ser det som något problem. Vi kan således identifiera en hög grad av självreglering på revisionsbyråerna (Mautz 1988). Detta indikerar att revisionsbyråerna utgör en stark profession. RN skall tillgodose den oinformerade gruppens intresse. Den oinformerade gruppens insyn minskar och de blir tvungna att förlita sig på de sociala förväntningarna. Intressekonflikter mellan grupperna kommer med stor sannolikhet leda till att revisorsprofessionen sviker den oinformerade gruppens intressen. Den oinformerade gruppen blir inte medvetna detta. Den oinformerade gruppen har inget annat val än att förlita sig på bilden av den trovärdige revisorn (Neu 1991). RN:s två huvuduppgifter är att ansvara för auktorisationssystemet och tillsynsverksamheten. RN delegerar ut monopoliet till revisorerna via licenserna. Om RN inte kan hantera transparensproblemet i revisionsbranschen leder detta till att det inte skapas någon opinion mot politikerna (Neu 1991). Eftersom politiker är populistiska kommer de inte agera (Puxty et al 1987). RN medverkar till att samhällets benägenhet att säga upp det sociala kontraktet minskar (Mautz 1998). Det finns således en inneboende problematik i RN:s uppgift att både vara licensgivare och övervakare.

Revisorn och revisionsbyrån har ett gemensamt intresse av att revisorn följer de utarbetade riktlinjerna. Frågan är om revisionsbyråernas egenintresse av den självreglering som präglas av branschen är en tillräcklig grund för att uppfylla sina rättsliga åtaganden. Om så inte är fallet riskerar revisionsbyråerna att underkasta sig skärpta regler. En striktare reglering har vi sett i USA där SOX infördes (Mautz 1988). Revisorerna förlitar sig mycket på byråerna och blir för osjälvständiga. Egenintresset ligger säkerligen till grund för att många av revisorerna svarade att det inte läggs för mycket ansvar på den huvudansvarige revisorn. En revisor instämde i att disciplinärenden uppstår på grund av meningsskiljaktigheter mellan RN och revisionsbyråernas företagsledningar. En möjlig följd av revisorernas lite osjälvständiga förhållande till gällande lagregler är att lojaliteten med byrån stärks på professionens bekostnad.

## 6.3 Reflektion över studiens slutsatser

I vårt resultatredovisningskapitel konstateras att revisorerna poängterar betydelsen av riktlinjer och regler för att upprätthålla oberoendet. Det empiriska resultatet skiljer sig mot våra teoretiska bidrag som tydligt påvisar professionalismens inverkan på oberoendet. Frågan om RN ska genomföra fler kontroller på revisionsbyråerna är givetvis också en resursfråga.

Slutsatsen har genererats utifrån det induktiva angreppssättet. Den deduktiva metoden hade möjligtvis lett till en annan slutsats. Vår fokus har under studiens gång förskjutits från betoning på organisationer till mer yrkesetiska frågor. Vår slutsats kan ha påverkats av att vi ställde fler följdfrågor gällande yrkesetiken till de senare intervjupersonerna. De första revisorerna berörde självmant frågor kring yrkesetiken. Det ledde till att vi ställde dessa frågor till de senare revisorerna som inte självmant berörde ämnet.

## 6.4 Förslag till fortsatta studier

Vår breda infallsvinkel till oberoendeproblematiken har gett oss många förslag till vidare studier. Vi tycker att det hade varit intressant att göra en kvalitativ jämförelse av professionalismen i revision och de andra affärsområdena på en stor revisionsbyrå. Hur skiljer sig deras yrkesetiska värderingar? Hur återspeglas eventuella skillnader i interna regler och riktlinjer? Ett annat mycket intressant problem är hur revisionsbyråerna kan åstadkomma professionalism i sina stora organisationer.

En ytterligare intressant frågeställning är vilka effekter revisionsplikten avskaffande får på marknaden. Möjliga följder skulle kunna vara ytterligare konsolidering i revisionsbranschen, mer oligopol och att revisionsavdelningarnas konsultavdelningar växer. Kommer lagstiftningen behöva uppdateras för att bemöta dessa förändringar?



# 7 Källförteckning

## Publicerade källor

Arlebäck, Sven- Olof (2000), *Kreugerkraschen – storbankernas verk?* Wallgårds Förlag

Artsberg, Kristina (2005), *Redovisningsteori – policy och praxis*, Liber AB, Upplaga 2

Björnsson, Daniel (2007) , *Revisorns oberoende - Hur säkerställs revisionsbyråernas oberoende?*

Bryman, Alan, Bell, Emma (2005), *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber Ekonomi

Cooper, David J, Puxty, Tony, Robson, Keith, Willmott, Hugh (1994), *The ideology of professional regulation and the markets for accounting labour: Three episodes in the recent history of the U.K. accountancy profession*, Accounting Organizations and Society, Vol.19, No.6, s.527-553

Corbin, Juliet, Strauss, Anselm (1998), *Basics of qualitative research, techniques and procedures for developing grounded theory*, Sage Publications Inc, Second edition

Diamant, Adam (2004), *Revisors oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus Förlag AB

Diarienummer 1998-610

Diarienummer 2000-319

Diarienummer 2000-1003

Diarienummer 2001-0080

Diarienummer 2004-1342

- Dir. 2006:96 (2006), *Revisorer och revision: genomförande av EG-direktiven m.m.*
- Ekberg, Jonas, Lundström, Jesper, Thörning, Jenny (2005), *Revisorns roll och uppgift i en föränderlig social kontext*
- Flint, David (1994), *Philosophy and principles of auditing: an introduction*, The Macmillan Press LTD, Upplaga 4
- Goetz, Joe F.Jr, Morrow, Paula C, McElroy, James C (1991), *The effect of accounting firm size and member rank on professionalism*, Accounting Organizations and Society, Vol.16, No.2, s.159-165
- Häckner, Einar, Westerdahl, Stig (2002), *Nya tankar kring forskning inom revisionsområdet*, Balans, Nr.12
- Jacobsen, Dag Ingvar (2002), *Vad, Hur och Varför?* Studentlitteratur
- Jönsson, Sten (1991), *Role making for accounting while the state is watching*, Accounting Organizations and Society, Vol.16, No 5/6,
- Mautz, R.K. (1988), *Public Accounting: Which kind of professionalism?* Accounting Horizons, Vol.2, issue 3, s.121-125.
- Moberg, Krister (2003), *Bolagsrevisorn – Oberoende, ansvar, sekretess*, Norstedts Juridik AB, Upplaga 2
- Neu, Dean (1991), *Trust, impression management and the public accounting profession*, Critical Perspectives on Accounting, No. 2, s. 295- 313
- Proposition 2000/2001:146 (2001), *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*
- 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, s.273-291,
- Robson, Keith, Cooper, David J (2006), *Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization*, Accounting Organizations and Society, Vol.31, s. 415-444
- SFS 2001:883, *Revisorslag (2001:883)*
- SFS 1995:528, *Lag (1995:528) om revisorer*
- Silverman, David (1995), *Interpreting Qualitative Data: Methods for Analysing Talk, Text and Interaction*, Sage Publications LTD, Upplaga 3
- SOU 1999:43, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

SOU 2007:56 (2007), *Revisionsutskott m.m. Genomförande av 2006 års direktionsdirektiv. Delbetänkande av Utredningen om revisorer och revision*

Taylor, Mark H, DeZoort, F Todd, Munn, Edward, Thomas, Wetterhall, Martha (2003), *A proposed framework emphasizing auditor reliability over auditor independence*, Accounting Horizons, Vol. 17, issue.3, s 257

Wallerstedt, Eva, Häckner, Einar, Johansson, Sven-Erik (2006), *Går revisorn i takt med förväntningarna?* Balans, Nr. 1

Wyatt, Arthur R (2004), *Accounting Professionalism- They Just Don't Get It!* Accounting Organizations and Society, Vol. 18, No.1, s. 45- 53

Årsredovisning 2006/2007, Deloitte

Årsredovisning 2006/2007, Ernst & Young

Årsredovisning 2006/2007, KPMG

Årsredovisning 2006/2007, PWC

## **Elektroniska källor**

Information från Svenska Akademin

<http://g3.spraakdata.gu.se/saob/>

Information om Revisorsnämnden

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html)

Information från FAR SRS

[http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM\\_FAR/ORGANISATION/KVALITETSNAMNDEN/%D6VERENSKOMMELSE%200708.PDF](http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM_FAR/ORGANISATION/KVALITETSNAMNDEN/%D6VERENSKOMMELSE%200708.PDF)

[http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM\\_FAR/ORGANISATION/KVALITETSNAMNDEN/%C5RLIG%20INFORMATION SINSAMLING.2008.BLANKETT.DOC](http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM_FAR/ORGANISATION/KVALITETSNAMNDEN/%C5RLIG%20INFORMATION SINSAMLING.2008.BLANKETT.DOC)

## **Muntliga källor**

Intervju med Lars Nilsson, Öhrlings PricewaterhouseCoopers den 7/5-2008

Intervju med Ola Bjärehäll, Öhrlings PricewaterhouseCoopers den 9/5-2008

Intervju med Anna Anderson och Sten Humble, KPMG den 12/5-2008

Intervju med Ingvar Dahl, KPMG den 12/5-2008

Intervju med Kerstin Mouchard, Ernst & Young den 13/5-2008

Intervju med Karl Englund, Ernst & Young den 14/5-2008

Intervju med Göran Wahlström, Deloitte den 14/5 -2008

Telefonintervju med Ulf Gometz den 14/5-2008

Telefonintervju med Adam Diamant, RN den 16/5-2008

Telefonintervju med Jan- Hugo Nihlén, Deloitte och FAR SRS den 20/5-2008

## **Övriga källor**

Gibney, Alex (2005), *Enron: the smartest guys in the room*, (Filmen)

# Bilaga 1

## Presentation av urval

### *Öhrlings PricewaterhouseCoopers*

Öhrlings PricewaterhouseCoopers är Sveriges ledande revisionsbyrå med över 3100 medarbetare placerade på 125 kontor över landet. Globalt är PricewaterhouseCoopers världsledande med över 146 000 medarbetare i 150 länder. Verksamhetsområdena utgörs av revision, riskhantering, redovisning, skatterådgivning, corporate finance och annan revisionsnära rådgivning. Öhrlings PricewaterhouseCoopers omsättning uppgick till 3756 Mkr för räkenskapsåret 2006/2007.<sup>189</sup> Vi genomförde intervjuer i Malmö och i Lund. På kontoret i Malmö intervjuade vi auktoriserad revisor och tillika partner Lars Nilsson. På kontoret i Lund genomfördes intervjun med auktoriserad revisor och tillika kontorschefen Ola Bjärehäll.

### *Ernst & Young*

Ernst & Young är en av Sveriges ledande revisionsbyrå med över 1800 anställda stationerade på 70 kontor. Globalt representeras Ernst & Young av 130 000 medarbetare på 700 kontor i 140 länder. Ernst & Young erbjuder tjänsterna: revision, redovisning, affärsrådgivning och skatte - och transaktionsrådgivning. Omsättningen uppnådde 2300 Mkr i Sverige för räkenskapsåret 2006/2007.<sup>190</sup> Vi

---

<sup>189</sup> Årsredovisning 2006/2007

<sup>190</sup> Årsredovisning 2006/2007

genomförde båda intervjuerna på kontoret i Malmö. Vi intervjuade auktoriserad revisor och tillika partner Kerstin Mouchard. Vi intervjuade också godkänd revisor Karl Englund.

### ***Deloitte***

Deloitte är ett av Sveriges ledande Revisions- och konsultföretag med över 1000 medarbetare på över 30 kontor runt om i Sverige. Globalt har Deloitte Touche Tohmatsu över 150 000 anställda i 142 länder. Deloitte är verksamma inom områdena revision, skatt, riskhantering, finansiell rådgivning, managementkonsulting, implementering av verksamhetssystem och outsourcing av ekonomifunktioner. Deloitte Sverige omsatte 1267 Mkr för räkenskapsåret 2006/2007.<sup>191</sup> På Deloitte genomförde vi två intervjuer varav en telefonintervju. På kontoret i Malmö intervjuade vi auktoriserad revisor och tillika manager Bengt Wahlström. Telefonintervjun gjordes med auktoriserad revisor och tillika independence director Jan- Hugo Nihlén från kontoret i Stockholm.

### ***KPMG***

KPMG är ett av Sveriges ledande kunskapsföretag. Företaget har 1500 anställda verksamma på 60 orter runt om i Sverige. Globalt har KPMG 123 000 medarbetare i över 145 länder. KPMG erbjuder branschspecifika tjänster inom områdena revision, skatt och rådgivning. Omsättningen för KPMG 2006/2007 uppgick till 1889 Mkr.<sup>192</sup> Vi genomförde två intervjuer på kontoret i Malmö. Under det första intervjutillfället medverkade auktoriserad revisor Anna Andersson samt auktoriserad revisor Sten Humble. Båda respondenterna är managers. Vid det andra tillfället intervjuade vi godkänd revisor Ingvar Dahl.

---

<sup>191</sup> Årsredovisning 2006/2007

<sup>192</sup> Årsredovisning 2006/2007

### ***Revisorsnämnden***

RN representeras i studien av juris doktorn Adam Diamant som arbetar på RN där han ansvarar för anmälningar och tillsyn. Vi genomförde en telefonintervju med Adam Diamant.

### ***FAR SRS***

FAR SRS representeras här av Jan- Hugo Nihlén som sitter i FAR SRS etikkommitté. Se mer om Jan- Hugo Nihlén under Deloitte.

### ***Sakkunnig***

Professor Ulf Gometz är tidigare auktoriserad revisor. Ulf Gometz har även varit ordförande för FAR SRS men även arbetat som bolagsgranskare för börsens räkning.

# Bilaga 2

## **Intervjufrågor till revisorerna**

*Syftet med studien är att analysera hur de stora revisionsbyråerna säkerställer oberoendet. Vår fokus ligger på huruvida oberoendeproblemen orsakas av bristande byråorganisation eller om de främst beror på otillräcklig professionalism.*

Presentation av respondenten

### ***Oberoendehoten***

- Vad anser ni som det största hotet mot revisorns oberoende?
- Har ni alltid tyckt så, förändring över tid?
- Vilka faktorer anser du ökar riskerna för oberoendehot?
- Hur uppfattar ni era klienters syn på oberoendet?
- Hur uppfattar ni övriga intressenters syn på oberoendet?

### ***Kontroll hos byrån***

- Hur är hierarkin uppbyggd på ert företag?
- Fick ni genomgå någon kontroll gällande oberoendet då ni började på byrån?



- Har ni några sådana kontroller idag?
- Hur tilldelas ni uppdrag?
- Hur kontrolleras ert oberoende inför varje uppdrag?
- Hur är er organisation uppbyggd för att säkerställa oberoendet?

### ***Normer och reglering***

- Anser ni att det framgår av lagstiftning, förarbeten och praxis vad som krävs för revisionsbyrån att uppfylla § 20 RevL?
- Vad är din syn på RS 220?
- Hur såg ert senaste kontrollresultat ut från FAR/SRS?
- Var går gränserna för vilken verksamhet byråerna får bedriva?

### ***Enskilde revisorn***

- Lägg det för mycket ansvar på den huvudansvarige revisorn?
- Anser ni att lagstadgandet av analysmodellen har stärkt revisorns oberoende?
- Vet ni någon som hamnat i något moraliskt dilemma angående oberoendet?
- Känner ni någon som hamnat i någon tvist angående oberoendet?
- Hur stöttar byrån den enskilde revisorn under arbetets gång gällande oberoendefrågorna?

Tack för er medverkan!

Har ni några dokument som kan vara till hjälp för vårt arbete, bifoga gärna dessa vid intervjutillfället.

# Bilaga 3

## Intervjufrågor till RN

*Syftet med studien är att analysera hur de stora revisionsbyråerna säkerställer oberoendet. Vår fokus ligger på huruvida oberoendeproblemen orsakas av bristande byråorganisation eller om de främst beror på otillräcklig professionalism.*

- Hur ser fördelningen ut mellan revisorer från mindre respektive större byråer i RN:s disciplinärenden?
- Studien ”The effect of accounting firm size and member rank on professionalism” av Joe F. Goetz, Jr Paula C. Morrow and James C. McElroy från 1991, visar att byråstorlek kan ha en negativ inverkan på professionalismen i revisorsyrket. Hur ser ni på utvecklingen ur oberoendehänseende mot allt större revisionsbyråer? Är detta något som diskuteras inom RN?
- Vi anser att de större revisionsbyråerna agerar på en oligopolmarknad. Vilka risker anser du vara förenat med denna marknadsstruktur?
  - Revisionsarvode?
  - Är det höga priset en bekräftelse på kvalitén?

- Hur kan man då tolka fenomenet att en byrå dumpar priset?
  
- Vilka, om några, väsentliga skillnader anser ni att det finns mellan de större revisionsbyråernas kontrollsystem för oberoendet hos den enskilde revisorn? Finns det någon byrå som kan anses vara pionjärer på området?
  
- Hur motiverar de revisorer som representerar de större byråerna sitt agerande i de fall som de varit föremål för disciplinärenden, uppfattar ni det som att de främst har förlitat sig på byråinterna riktlinjer och regler, eller att de själva är inlästa på oberoenderegleringen?
  
- RN har i praxis haft en strikt syn på revisionsbyråernas tidigare utveckling mot att erbjuda tjänster som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet (exempelvis diarienummer 2000-319). Vad är aktuellt inom det området idag?
  
- Sedan starten av RN 1995 har antalet disciplinärenden angående revisorers oberoende varit ca 25 om året. Under intervjuer med auktoriserade revisorer från de större byråerna får vi bilden av att de internt inom byrån anser sig ha tuffare oberoenderegler än vad lagen och RN kräver. Hur ställer ni er till påståendet att disciplinärenden är uttryck för meningsskiljaktigheter mellan RN och de större revisionsbyråernas företagsledning/juristavdelningar?
  
- Revisionsbyråer med av FAR SRS godkända kvalitetskontrollsystem rapporterar årligen resultaten av sina interna kvalitetskontroller till FAR SRS kvalitetsnämnd. FAR SRS skall i sin tur underrätta RN om resultatet av sina kvalitetskontroller två gånger per år. Om FAR SRS godkänt en revisionsbyrås kvalitetskontrollsystem, genomför då RN någon ytterligare granskning?

- Hur ser RN på risken för att revisionsbyråer i så hög utsträckning som möjligt vill hålla kontrollresultaten internt?
- Vad anser ni om den grad av självregleringen som byråerna har av vad de skall redovisa eller inte?
- Hur väl anser ni sammantaget att de större revisionsbyråerna organiserar sin verksamhet för att upprätthålla oberoendet? Vad vill RN särskilt se förbättringar inom?

Har ni något som ni vill tillägga?

Vi tackar för er medverkan!

# Bilaga 4

## Intervjufrågor till sakkunnig

*Syftet med studien är att analysera hur de stora revisionsbyråerna säkerställer oberoendet. Vår fokus ligger på huruvida oberoendeproblemen orsakas av bristande byråorganisation eller om de främst beror på otillräcklig professionalism.*

- Studien ”The effect of accounting firm size and member rank on professionalism” av Joe F. Goetz, Jr Paula C. Morrow and James C. McElroy från 1991, visar att byråstorlek kan ha en negativ inverkan på professionalismen i revisorsyrket. Hur ser ni på utvecklingen ur oberoendehänseende mot allt större revisionsbyråer?
- Hur tror ni diskussionen går inom FAR SRS och RN?
- Hur ser ni på maktförhållanden inom revisionsbyråerna?
- Är det främst auktoriserade revisorer som varit partners?
  - Någon förändring över tid?
- Vilka, om några, väsentliga skillnader anser ni att det finns mellan de större byråernas kontrollsystem för oberoendet hos den enskilde revisorn?

- Finns det någon byrå som kan anses vara pionjärer på området?
  
- Känner ni någon revisor som representerar de större byråerna och som genom sitt agerande blivit föremål för disciplinärenden, uppfattar ni det som denne främst har förlitat sig på byråinterna riktlinjer och regler eller att de själva är inlästa på oberoenderegleringen?
  
- RN har i praxis haft en strikt syn på revisionsbyråernas tidigare utveckling mot att erbjuda tjänster som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet (exempelvis diarienummer 2000-319). Var ställer ni er i debatten?
  
- I balans nr 8-9 2000 så poängterade ni 6 framtidfrågor för branschen bl.a. frågan: ”Har regelsystem och policier anpassats till den allt bredare verksamheten” utveckla det gärna!
  
- Sedan starten av RN 1995 har antalet disciplinärenden angående revisorers oberoende varit ca 25 om året. Under intervjuer med auktoriserade revisorer från de större byråerna får vi tydligt bilden av att de internt inom byrån anser sig ha mer strikta oberoenderegler än vad lagen och RN kräver. Hur ställer ni er till påståendet att disciplinärenden är uttryck för meningsskiljaktigheter mellan RN och revisionsbyråernas företagsledning/juristavdelningar?
  
- Revisionsbyråer med av FAR SRS godkända kvalitetskontrollsystem rapporterar årligen resultaten av sina interna kvalitetskontroller till FAR SRS kvalitetsnämnd. FAR SRS skall i sin tur underrätta RN om resultatet av sina kvalitetskontroller två gånger per år. Om FAR SRS godkänt en revisionsbyrås kvalitetskontrollsystem, genomför RN någon ytterligare granskning?

- Hur tror ni FAR SRS respektive RN ser på risken för att revisionsbyråer i så hög utsträckning som möjligt vill hålla kontrollresultaten internt?
  
- Hur ser ni på att detta inte rapporteras till FAR SRS?
  
- Hur väl anser ni sammantaget att de större byråerna organiserar sin verksamhet för att upprätthålla oberoendet? Är det något särskilt ni vill se förbättringar inom?
  
- I Balans nr 3 2002 uttryckte ni farhågan: ”Kommer det finnas kvalificerade revisorer i framtiden” Vad menade ni med detta uttalande? Utveckla gärna!
  
- Tror ni satt det var en slump att just Arthur & Andersen var inblandade i en stor skandal eller var det bara en tidsfråga innan någon av de stora revisionsbyråerna skulle gå över gränsen?

Har ni något ni vill tillägga?

Tack för er medverkan!