



LUNDS
UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

FEK 582
Kandidatuppsats
HT 2004

Revisorns oberoende och analysmodellen

- skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer

Handledare:
Erling Green
Carl-Michael Unger

Författare:
Ida Bendelius
Anna Brenner
Anna Leijon
Beatrice Söderberg

~ SAMMANFATTNING ~

Titel: Revisorns oberoende och analysmodellen – skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer

Seminariedatum:

11 januari 2005

Ämne/kurs:

FEK 582 Kandidatuppsats, 10 poäng

Författare:

Ida Bendelius, Anna Brenner, Anna Leijon, Beatrice Söderberg

Handledare:

Erling Green, Carl-Michael Unger

Institution:

Företagsekonomiska institutionen, Lunds universitet

Nyckelord:

Analysmodellen, hot, oberoende, revisor, revisorslagen

Bakgrund:

På senare år har revisionsbyråernas och revisorernas arbete blivit alltmer uppmärksammat, främst på grund de senaste årens redovisningsskandaler. I samband med det började oberoendelagstiftningen att ifrågasättas och 1/1 år 2002 infördes en ny revisorslag i Sverige.

Syfte:

Utifrån intervjuer med revisorer på regionala och globala revisionsbyråer vill vi undersöka hur revisorns oberoende tolkas, vilken inställning byråerna har till rådgivning och kombiuppdrag, vilka hot byråerna upplever samt hur analysmodellen används och uppfattas. Avsikten är att utreda om det finns skillnader och om dessa skillnader beror på om byråerna är globala eller regionala.

Problemformulering:

Skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråers uppfattning avseende:

- Hur tolkas begreppet oberoende?
- Hur ser byråerna på förändringsarbetet och användningen av analysmodellen i samband med dess införande?
- Vilken inställning har byråerna till revisionsnära och fristående rådgivning samt kombiuppdrag?

- Vilka hot mot oberoendet, relaterade till analysmodellen, upplever byråerna?

Metod:

Vår metod är kvalitativ och vi har en deduktiv-deskriptiv ansats. För att samla in vårt empiriska material har vi genomfört semistrukturerade intervjuer med revisorer i fyra globala respektive fyra regionala revisionsbyråer.

Slutsats:

De globala byråerna anser att en gemensam tolkning av begreppet oberoende bör finnas, vilket de regionala inte säger något om. I förlängningen bör det innebära att de globala arbetar mot att utveckla samsyn kring begreppet såsom FAR önskar.

Majoriteten av byråerna, såväl globala som regionala, upplever inte att analysmodellen utgör ett stöd i det dagliga arbetet, vilket förmodligen beror på att modellen är generellt utformad och inte anger hur specifika problem ska behandlas. Vår slutsats blir att modellen bör bli tydligare och utgöra ett större stöd i takt med att praxis växer fram eftersom att hotens innebörd kommer att tydliggöras.

Respondenterna i de regionala byråerna är betydligt mer restriktiva gällande rådgivningstjänster. Båda grupperna poängterar dock att den revisionsnära rådgivningen är nödvändig för att kunna genomföra en bra revision. Gällande kombiuppdrag kan vi inte se några skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer.

Åsikterna om vilka hot mot oberoendet, relaterade till analysmodellen, som byråerna har är väldigt spridda. Därmed kan ingen slutsats dras kring skillnader mellan grupperna globala och regionala.

~ SUMMARY ~

Title: Auditors' independence and the analysis model – differences between global and regional firms of accountants

Seminar date:

11th of January in 2005

Course:

Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)

Authors:

Ida Bendelius, Anna Brenner, Anna Leijon, Beatrice Söderberg

Advisors:

Erling Green, Carl-Michael Unger

Department:

The Department of Economics, University of Lund

Key Words:

Accountant, independence, the analysis model, the law of auditors, threats

Background:

The firms of accountants and the accountant's work have become increasingly observed, principally due to accounting scandals over the past years. The scandals also called in question the legislation of independence and on the 1st of January in 2002 a new law of audits was introduced.

Purpose:

The purpose of this thesis is to investigate the independence of the auditor and how auditors use and look upon the analysis model. This will be done by conducting interviews with auditors in global and regional firms of accountants. The intention is to evaluate if there are any differences which depends on if the firm of accountants is global or regional.

Formulation of the problem:

- How is the concept independence interpreted?
- How does the firms of accountants look upon the work with alterations and the use of the analysis model?
- Which approach does the firms of accountants hold in regard of close audit and free-standing guidance as well as in combined assignments?
- Which of the threats to the independence, related to the analysis model, does the firms of accountants experience?

Methodology:

Our methodology is qualitative and we have a deductive – descriptive projection. We have conducted semi structured interviews with accountants in four global and four regional firms of accountant to collect our empirical data.

Conclusion:

The global firm of accountants consider a mutual interpretation of the concept independence essential, which the regional firms do not mention. In the prolongation this probably means that the global firms are working towards developing a common point of view regarding the concept.

The majority of the firms of accountants, global and regional, does not feel that the analysis model supports them in their daily work, which probably is due to the general design of the model. Our conclusion is that the model should become more clear and supportive as customs develops.

The respondents in the regional firms are more restrictive regarding guidance. Both groups point out the necessity of the close audit guidance. We can not establish any differences between the groups regarding combined assignments.

The views about which threats to independence that the firms experience are widely spread. Due to that, no conclusion regarding the differences between the groups can be drawn on this matter.

~ INNEHÅLLSFÖRTECKNING ~

~ FÖRKORTNINGAR ~	9
~ ORDLISTA ~	10
~ INLEDNING ~	11
1.1 Bakgrund	11
1.2 Problemdiskussion	12
1.3 Syfte	13
1.4 Avgränsning	13
1.5 Positionering	13
1.6 Målgrupp	14
1.7 Disposition	14
~ METOD ~	16
2.1 Vetenskapligt angreppssätt	16
2.2 Data	17
2.2.1 Intervjuer.....	17
2.2.2 Litteratur	17
2.3 Urval	17
2.4 Praktiskt tillvägagångssätt och bearbetning av data	18
2.5 Källkritik och metodkvalitet	19
~ TEORI ~	21
3.1 Oberoende	21
3.2 Lagar	22
3.2.1 Revisorslagen	23
3.3 Analysmodellen	24
3.3.1 Hot mot revisorns oberoende	25
3.3.1.1 Egenintressehot.....	25
3.3.1.2 Självgranskningshot	26
3.3.1.3 Partsställningshot	27
3.3.1.4 Vänskapshot.....	27
3.3.1.5 Skrämselhot.....	27
3.3.1.6 Generalklausulen	27
3.3.2 Prövning och bedömning	28
3.3.3 Vidta motåtgärder.....	28

3.3.3.1 Interna motåtgärder	29
3.3.3.2 Externa motåtgärder	29
3.3.4 Dokumentation	30
3.4 Utveckling av analysmodellen	30
<u>~ RESPONDENTDATA ~</u>	<u>32</u>
4.1 Presentation av respondenterna och deras byråer	32
4.1.1 Globala revisionsbyråer	32
4.1.2 Regionala revisionsbyråer	32
4.2 Hur tolkas begreppet oberoende?	33
4.2.1 Globala revisionsbyråer	33
4.2.2 Regionala revisionsbyråer	33
4.3 Hur ser byråerna på förändringsarbetet och användningen av analysmodellen i samband med dess införande?	34
4.3.1 Globala revisionsbyråer	34
4.3.2 Regionala revisionsbyråer	35
4.4 Vilken inställning har byråerna till revisionsnära och fristående rådgivning samt kombiuppdrag?	37
4.4.1 Globala revisionsbyråer	37
4.4.2 Regionala revisionsbyråer	38
4.5 Vilka hot mot oberoendet, relaterat till analysmodellen, upplever byråerna?	39
4.5.1 Globala revisionsbyråer	39
4.5.2 Regionala revisionsbyråer	39
<u>~ ANALYS ~</u>	<u>40</u>
5.1 Hur tolkas begreppet oberoende?	40
5.1.1 Globala revisionsbyråer	40
5.1.2 Regionala revisionsbyråer	41
5.1.3 Skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer	42
5.2 Hur ser byråerna på förändringsarbetet och användningen av analysmodellen i samband med dess införande?	43
5.2.1 Globala revisionsbyråer	43
5.3.2 Regionala revisionsbyråer	44
5.3.3 Skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer	46
5.3 Vilken inställning har byråerna till revisionsnära och fristående rådgivning samt kombiuppdrag?	47
5.3.1 Globala revisionsbyråer	47
5.3.2 Regionala revisionsbyråer	48
5.3.3 Skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer	49
5.4 Vilka hot mot oberoendet, relaterade till analysmodellen, upplever byråerna?	50
5.4.1 Globala revisionsbyråer	50
5.4.2 Regionala revisionsbyråer	51
5.4.3 Skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer	51

~ SLUTSATS ~	52
6.1 Hur tolkas begreppet oberoende?	52
6.2 Hur ser byråerna på förändringsarbetet och användningen av analysmodellen i samband med dess införande?	52
6.3 Vilken inställning har byråerna till revisionsnära och fristående rådgivning samt kombiuppdrag?	53
6.4 Vilka hot mot oberoendet, relaterade till analysmodellen, upplever byråerna?	54
6.5 Förslag till fortsatt forskning	54
~ KÄLLFÖRTECKNING ~	56
Artiklar:	56
Elektroniska källor:	56
Lagar och lagförslag:	56
Litteratur:	57
Uppsatser:	57
Bilaga 1: Intervjufrågor	58
Bilaga 2: Bestämmelser om jäv	59

~ FÖRKORTNINGAR ~

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen för Revisionsbyråbranschen
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens (en europeisk organisation för redovisningsprofessionen)
RevL	Revisorslagen (2001:883)
RN	Revisorsnämnden
SEC	Securities and Exchange Commission
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRS	Svenska Revisorssamfundet

~ ORDLISTA ~

Ord som är markerade med en stjärna (*) förklaras nedan.

Analysmodellen – 21 § i RevL som behandlar revisorns oberoende.

Asynkron – Grekiskt ord som betyder ”ej samtidigt”.¹ I intervjusammanhang innebär det att texten inte skrivits ned samtidigt som intervjun genomförts.² I vårt fall härstammar asynkronet från en inspelning gjord under intervjun.

Due Diligence - Kan direktöversättas till ”tillbörlig aktsamhet”. Med due diligence avses en omfattande analys av ett företags ställning i olika avseenden som till exempel en köpare bör göra inför ett förvärv av företaget. Begreppet härstammar ifrån den anglosaxiska rättsfären men har fått en växande betydelse även i Sverige.³

Fristående rådgivning – Rådgivning som saknar eller inte har nära samband med granskningsuppdraget till exempel skatterådgivning och redovisningstjänster.⁴

Företagarna – Sveriges största företagarorganisation. Deras uppgift är att skapa bättre förutsättningar för att starta, driva, utveckla och äga företag i Sverige.⁵

Global revisionsbyrå – Internationell byrå med verksamhet både i och utanför Sverige.

God revisorssed – De normer som utvecklas genom revisorsorganisationernas uttalanden och slutligen bestäms av RN:s praxis och domstolarnas avgöranden.⁶

Kombiuppdrag – ”...en och samma revisionsbyrå sköter såväl bokföring och redovisning som revision åt ett företag.”⁷

Outsourcing – Ord som härstammar från engelskan som betyder: arbete utfört av andra än företagets heltidsanställda.⁸

Regional revisionsbyrå – Mindre byrå som enbart finns på en ort.

Revisionsnära rådgivning – Rådgivning som har ett nära samband med granskningen vid revision. Till detta räknas råd, förslag till förbättringar och upplysningar som revisorn är skyldig eller har rätt att lämna i samband med uppdraget.⁹

¹ Bra böckers lexikon nr 2, Bra Böcker AB (1983)

² Kvale, S. *Den kvalitativa forskningsintervjun* (1997)

³ <http://web.telia.com/~u40603809/du.html>, Wallqvist Bruzelius & Partners

⁴ Revisorssamfundet SRS (2002)

⁵ www.foretagarna.se/index.asp

⁶ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

⁷ Citat av Thomas Bodström www.far.se/doc/Snabbprotokoll%20debatt20i%20riksdagen.doc

⁸ www.investorwords.com

⁹ Revisorssamfundet SRS (2002)

1

~ INLEDNING ~

Här introduceras problemets bakgrund med avsikt att ge dig som läsare förståelse för ämnesvalet. Därefter följer problemdiskussion och syfte samt den problemformulering vi grundar vår undersökning på. Slutligen redogörs för uppsatsens positionering, avgränsningar samt målgrupp.

1.1 Bakgrund

På senare år har revisionsbyråernas och revisorernas arbete blivit alltmer uppmärksammat. Det ökade intresset beror delvis på de senaste årens redovisningsskandaler i USA och Europa, såsom Enron och Parmalat.¹⁰ I samband med skandalerna har kritik mot att redovisningen godkänts riktats mot revisorerna och i fallet Enron gick det så långt att revisionsbyrån Arthur Andersen Consulting gick i konkurs. Trots att det är företagsledningen som upprättar och ansvarar för redovisningen är revisorn skyldig att granska och bedöma materialet för att kontrollera dess tillförlitlighet. Därmed borde revisorerna ha sagt ifrån när företagsledningen i Enron bland annat redovisade lån som ett kassaflöde från verksamheten.¹¹

För att revisorernas granskning ska kunna göras på ett tillförlitligt sätt krävs att de är oberoende gentemot sina klienter.¹² Redan innan redovisningsskandalerna inträffade hade omarbetningen av lagstiftningen kring revisorers oberoende påbörjats. I Europa har framförallt FEE sedan början på 1990-talet arbetat med frågan. Arbetet resulterade i en modell som publicerades år 1995. Den bygger på konceptet frihet under ansvar där revisorerna själva bedömer sitt oberoende och baseras på en modell som britterna redan tidigare börjat tillämpa. Sedan år 1995 har modellen omarbetats av en revisionskommitté bestående av revisorer och representanter från EU:s

¹⁰ *Revisorernas roller och oberoende*, Rapport till AP, 2004 www.ap1.se/upload/pdf-filer/Revisorsrapport%202004.pdf

¹¹ www.analyskritik.press.se/ekonomi/enronkapitalismen.htm

¹² Kodgruppen: Åsbrink, E m.fl. *En svensk kod för bolagsstyrning*. Balans nr 4 (2004)

medlemsländer.¹³ Den 1/1 år 2002 infördes en ny RevL i Sverige som baserats på förändringsarbetet som utförts i Europa. Sverige blev därmed det första landet i världen att lagfästa den för oss så kallade analysmodellen*.¹⁴

1.2 Problemdiskussion

Revisorns oberoende är ett komplext begrepp som kan ha olika innebörd beroende på omständigheterna och revisorn som bedömer situationen. Problematiken har debatterats inom revisionsbranschen, framförallt efter de företagsskandaler som uppmärksammats på senare år där revisorns oberoende kommit i fokus. I FAR:s samlingsvolym del II poängteras vikten av att revisorerna förstår innebörden av begreppet oberoende samt att det finns en gemensam tolkning.¹⁵ Konsekvensen av att revisorerna uppfattar oberoende på olika sätt kan bli att förtroendet för revisorn och dennes arbete ifrågasätts. Analysmodellen, RevL 21 §, gör det möjligt för revisorn att själv bedöma om hot mot oberoendet föreligger. Modellens utformning gör att olika situationer kan bedömas olika beroende på revisorn och dennes uppfattning och tolkning av hot mot oberoende i modellen. Då en gemensam förståelse av begreppet eftersträvas borde det vara av betydande vikt att analysmodellen används och uppfattas på liknande sätt av alla verksamma revisorer.

Revisionsbyråerna arbetar sällan enbart med revision utan erbjuder ofta även tjänster som rådgivning och kombiuppdrag* till sina klienter. När kombiuppdrag och rådgivning utförs ökar risken för att revisorn inte är oberoende på grund av de hot som kan uppstå, relaterade till analysmodellen. Det är också viktigt att revisorerna är medvetna om den ökade risken eftersom beroendesituationer annars lättare uppstår.

¹³ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

¹⁴ Ibid

¹⁵ Ibid

I vår uppsats har vi valt att undersöka denna problematik genom att intervjua revisorer som arbetar på globala* och regionala* revisionsbyråer. Avsikten är att utreda vilken skillnad det finns mellan globala och regionala revisionsbyråers uppfattning avseende:

- Hur tolkas begreppet oberoende?
- Hur ser byråerna på förändringsarbetet och användningen av analysmodellen i samband med dess införande?
- Vilken inställning har byråerna till revisionsnära och fristående rådgivning samt kombiuppdrag?
- Vilka hot mot oberoendet, relaterade till analysmodellen, upplever byråerna?

1.3 Syfte

Utifrån intervjuer med revisorer på regionala och globala revisionsbyråer vill vi undersöka hur revisorns oberoende tolkas, vilken inställning byråerna har till rådgivning och kombiuppdrag, vilka hot byråerna upplever samt hur analysmodellen används och uppfattas. Avsikten är att utreda om det finns skillnader och om dessa skillnader beror på om byråerna är globala eller regionala.

1.4 Avgränsning

Vi har valt att koncentrera oss på globala och regionala revisionsbyråer men ingen hänsyn tas till byråernas klienter eftersom uppsatsen då enligt vår bedömning skulle bli för omfattande. Vi har även valt att utgå från revisorernas perspektiv eftersom det är de som enligt lag ska tillämpa analysmodellen. Vidare undersöker vi endast revisionsbyråer i Skåne eftersom det ger oss större flexibilitet vid bokning av intervjuer.

Respondenterna har avgränsats genom att vi endast vänder oss till godkända eller auktoriserade revisorer. Anledningen är att de då har arbetat med revision i flera år och bör ha hunnit bilda sig en uppfattning om vikten av oberoende.

1.5 Positionering

Sedan den nya RevL trädde i kraft år 2002 har den varit föremål för granskning och revisorns oberoende har undersökts utifrån ett flertal perspektiv. Vi har sökt tidigare forskning inom samma område och funnit att ämnet behandlats vid ett flertal

universitet och högskolor. Vid Lunds universitet har tre uppsatser¹⁶ skrivits med ämnen som liknar vårt. Fokus i uppsatserna ligger dock inte på skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer.

Av de uppsatser vi tagit del av är det en magisteruppsats vid Luleå universitet¹⁷ som ligger närmast vårt ämnesval. Liksom vår undersöker den hur globala respektive regionala revisionsbyråer tolkar och använder analysmodellen. Skillnaden mellan undersökningarna är att studenterna i Luleå valde att inte söka en definition av begreppet oberoende, vilket vi gör. Vidare gör vi semistrukturerade intervjuer medan de gjorde upp scenarier som respondenterna tolkade. Utifrån ovanstående drar vi slutsatsen att det finns utrymme för forskning kring skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråers uppfattning om analysmodellen. Det finns heller inte mycket material som behandlar definitionen av oberoendet, framförallt huruvida definitionsskillnader kan kopplas till om revisionsbyrån är regional eller global.

1.6 Målgrupp

Uppsatsen vänder sig till främst till studenter och anställda på landets ekonomihögskolor med ett intresse för revision. Undersökningen är även läsvärd för dem som arbetar på revisionsbyråer samt de företag till vilka revisorerna ska förhålla sig oberoende.

1.7 Disposition

Kapitel 2 Metod

Kapitlet är en beskrivning av de metodval som gjorts för att genomföra vår undersökning. Vi presenterar de vetenskapliga angreppssätt som undersökningen grundar sig på samt det praktiska tillvägagångssätt vi valt för att uppnå uppsatsens syfte. Till sist granskas val av källor och metoder.

Kapitel 3 Teori

I kapitlet redogörs för den teoretiska referensram som ligger till grund för uppsatsen. Inledningsvis behandlas begreppet oberoende och därefter följer en diskussion kring

¹⁶ "Oberoende revisor – tillåtna och otillåtna verksamhetsområden för revisorer" Kandidatuppsats HT 2002, "En analys av revisorns oberoende" Kandidatuppsats HT 2002, "Den nya revisorslagen och revisorns oberoende" Magisteruppsats VT 2002

relevant lagtext med fokus på analysmodellen och revisorns användning av densamma.

Kapitel 4 Respondentdata

Här presenteras den data vi samlat in genom intervjuer med åtta revisorer på fyra globala respektive fyra regionala byråer. Efter en inledande beskrivning av respondenterna och deras arbetsplatser presenteras intervjumaterialet.

Kapitel 5 Analys

I kapitlet jämförs den sammanställda respondentdatan och vi pekar på skillnader mellan de globala och regionala revisionsbyråerna samt varianser inom respektive grupp. Analysen görs med utgångspunkt i vår problemformulering och är strukturerat på samma sätt som föregående kapitel.

Kapitel 6 Slutsats

I det avslutande kapitlet besvarar vi vår frågeställning samt ger förslag till fortsatt forskning.

2

~ METOD ~

I metodkapitlet beskrivs de tillvägagångssätt som valts för att uppnå uppsatsens syfte. Vi presenterar de vetenskapliga angreppssätt som ligger till grund för uppsatsen samt hur vi praktiskt kommer att gå tillväga. Avslutningsvis diskuteras uppsatsens kvalitet utifrån begreppen reliabilitet och validitet.

2.1 Vetenskapligt angreppssätt

Det första ställningstagandet som bör göras är huruvida en kvalitativ eller kvantitativ undersökning ska genomföras. I vårt fall lämpar sig den förstnämnda bäst eftersom vi vill få en djupgående förståelse för revisorers användning av analysmodellen. En kvalitativ undersökning kräver koncentration på en begränsad mängd undersökningsenheter, vilket vi gör genom våra åtta intervjuer. Den kvalitativa metoden lämpar sig också bra då vi vill få fram nyanserad data, de vill säga den djupgående information vi behöver för vår jämförelse.¹⁸

Den ansats vi valt är av deduktiv karaktär eftersom vi utgår ifrån analysmodellen. Ansatsen lämpar sig bra för vår frågeställning då vi undersöker hur modellen uppfattas och tillämpas av revisorer. Vårt syfte är deskriptivt därför att vi också vill beskriva och förklara modellen. Sammanfattningsvis får vi en deduktiv – deskriptiv ansats vars händelseförlopp är cykliskt.¹⁹ Genom ovanstående vetenskapliga angreppssätt kommer vi att kunna dra slutsatser omkring och besvara de frågor vi inledningsvis ställt.

¹⁸ Jakobsen, D I. *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2002)

¹⁹ Artsberg, K. *Redovisningsteori, -policy och -praxis* (2003)

2.2 Data

2.2.1 Intervjuer

Det finns tre former av intervjuteknik; ostrukturerad, semistrukturerad och strukturerad, där vi kommer att använda oss av den semistrukturerade. Tekniken innebär att vi har förutbestämda frågor (se bilaga 1) som alla kommer att ställas till samtliga respondenter. Frågornas inbördes ordning är inte fast utan beror på hur de enskilda intervjuerna fortlöper. Fler frågor kan inte läggas till under intervjuens gång.²⁰ Anledningen till att vi valt intervjuer är att vi uppfattar analysmodellen som subjektiv genom att tillämpningen av modellen baseras på revisorernas egen tolkning. Subjektiviteten ligger i att två revisorer skulle kunna bedöma en situation olika och ändå följa lagen genom att ha bra motivering till sin respektive tolkning. Uppställning av svarsalternativ, i till exempel en enkät, begränsar dessutom respondentens möjlighet att ge utförliga svar varför en intervju lämpar sig bättre. Vi kommer att göra besöksintervjuer eftersom vi då inte bara får ta del av deras muntliga svar utan dessutom ges möjlighet att tyda respondenternas kroppsspråk.²¹ Därtill har besöksintervjun fördelen att det inte gör någonting om det blir tyst en stund för eftertanke medan det kan vara störande vid en telefonintervju.

2.2.2 Litteratur

Vi kommer att använda oss av litteratur i form av artiklar, uppsatser, avhandlingar och vetenskapliga böcker. Källorna kommer att vara både digitala och i pappersform. De förser oss med en bra kunskapsbas inför intervjuerna samt för analys och slutsats.

2.3 Urval

Vi har valt ut fyra globala och fyra regionala revisionsbyråer som verkar i Skåneregionen. Att vi valt Skåneregionen beror på att vi kan vara flexibla när vi bokar intervjuer eftersom såväl vi som respondenterna finns i området. Kravet på respondenterna är att de ska vara godkända eller auktoriserade revisorer vilket innebär att de har minst tre års arbetslivserfarenhet samt en revisorsexamen.²²

²⁰ Svenning, C. *Metodboken* (1996)

²¹ Eriksson, L T, Wiedersheim-Paul, F. *Att utreda, forska och rapportera* (1997)

²² FAR:s samlingsvolym del II (2004)

Skälet till att vi genomför åtta intervjuer grundar sig på två saker. Dels vill vi få en bred och innehållsrik respondentdata och därtill är det en försäkring mot bortfall om vi inte finner alla intervjuer lika användbara. Slutligen kan tilläggas att de globala byråerna vi valt är fyra av de mest välkända i Sverige och därför har även de regionala byråerna vi valt blivit fyra till antalet. De lokaliseras via en sökmotor på Internet.²³

2.4 Praktiskt tillvägagångssätt och bearbetning av data

Vid intervjuerna kommer två av oss närvara eftersom det är lämpligt att den ena ställer frågorna och den andra lyssnar och tar stödanteckningar. Att respondenten träffas på arbetsplatsen tror vi är en fördel då de inte behöver lägga mer tid på oss än den som intervjun tar i anspråk. Intervjun är som redan nämnts begränsad till de frågor vi förberett varför tidsåtgången kommer att bero på hur lång tid respondenten tar på sig för att svara. För att ge respondenten möjlighet att tänka igenom frågorna och svaren e-postas frågorna till respondenten tre-sju dagar i förväg. Intervjuerna kommer att spelas in med en diktafon för att hela gruppen ska kunna ta del av vad som sagts.

Respondenternas svar kommer att bearbetas av samtliga gruppmedlemmar för att inte sammanställningen av respondentdatan ska påverkas av en enskild persons tolkning eller uppfattning. Materialet kommer inte att analyseras utifrån vilken respondent som sagt vad eller från vilken revisionsbyrå som vederbörande kommer. Istället benämns de globala byråerna ”A, B, C och D” samt de regionala som ”E, F, G och H”. Anledningen är att vårt syfte bygger på en jämförelse mellan globala och regionala byråer och inte revisionsbyråerna i sig.

De inspelade intervjuerna kommer att skrivas ut till något som på fackspråk benämns asynkron*.²⁴ När samtliga intervjuer är skriftligt dokumenterade kommer vi använda oss av meningskoncentrering för att göra materialet jämförbart. Meningskoncentrering innebär att det som sagts i intervjuerna formuleras om till koncisa meningar samt att långa uttalanden uttrycks så att den väsentliga innebörden framkommer. Koncentreringen sker i en femstegsprocess som inleds med en grundlig genomgång av intervjun. Vidare fastställs i korta drag vad respondenten svarat och

²³ www.eniro.se

²⁴ Jacobsen, D I. *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen.* (2002)

därefter tolkas och omformuleras svaren utifrån intervjuarens perspektiv. Det betyder att svaren struktureras utifrån frågorna så att varje fråga får ett enda sammanhängande svar. Genom att göra så sammanställs respondentens svar under respektive fråga. Processen kräver att den som bearbetar materialet förhåller sig neutral för att inte tolka in något osagt. I de slutliga stegen används problemformulering och syfte för att urskilja de för undersökningen viktiga delarna. De knyts slutligen ihop till en deskriptiv text som ger en koncentrerad bild av respondentens svar²⁵

2.5 Källkritik och metodkvalitet

Användning av deduktiv metod har kritiserats eftersom det är lätt att låsa sig och ha speciella förväntningar på den valda teoretiska utgångspunkten. Som exempel skulle vår uppfattning om att analysmodellen är subjektiv kunna påverka vårt resultat eftersom vi har en speciell förväntning på respondenternas svar. Kritiken handlar bland annat om att viktig information kan gå förlorad om förväntningarna riktar uppmärksamheten mot ett annat håll. Därigenom finns en risk att skribenten omedvetet påverkar sin empiri.²⁶

Intervjuer som datainsamlingsmetod har en rad element som kan påverka respondenternas svar och i förlängningen undersökningens resultat. En intervju genomförd på respondentens kontor kan till exempel störas av att telefonen ringer eller kollegor som kräver uppmärksamhet.²⁷ Under personliga intervjuer kan respondenten även påverkas av den som intervjuar, något som i sin tur kan påverka svaren. Hur frågorna lyder är en annan kritisk faktor eftersom respondenten kan tolka det intervjuaren vill veta felaktigt. Genom personliga intervjuer dämpas dock problematiken då frågorna kan förklaras. Slutligen kan sägas att oavsett om påverkningarna är positiva eller negativa bör de undvikas.²⁸ En annan källa som vi kommer att använda oss av är publicerat material i form av böcker, avhandlingar och artiklar. Det är viktigt att förhålla sig kritisk till det som skrivits eftersom avsikten med materialet inte behöver överensstämma med vår.

²⁵ Kvale, S. *Den kvalitativa forskningsintervjun* (1997)

²⁶ Jacobsen, D I. *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämne.* (2002)

²⁷ Neuman, L W. *Social research methods: qualitative and quantitative approaches* (2000)

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

Reliabilitet och validitet är två centrala begrepp när det gäller källkritik och metodkvalitet. Reliabilitet innebär att tillförlitligheten i uppsatsen undersöks. Om den undersökning som genomförts skulle genomföras en gång till, enligt samma principer, ska samma resultat uppnås.²⁹ Vi anser att vi uppnått tillförlitlighet samt att vår undersökning är pålitlig genom att vi kritiskt granskat våra källor samt kontrollerat våra intervjufrågor ett flertal gånger. Validitet handlar om uppsatsens giltighet och delas in i två kategorier; inre och yttre. Den inre behandlar uppsatsen i sig och den yttre dess relation till omvärlden. Giltighetsaspekten gör det viktigt att vid till exempel intervjuer prata med rätt person.³⁰ För att uppnå hög validitet kommer vi att intervjua godkända eller auktoriserade revisorer. Vi är väl medvetna om att kritik riktats mot de val av källor och metoder som vi gjort. Vi anser dock att tillräcklig hänsyn tagits för att det inte ska färga vårt arbete på ett ofördelaktigt sätt.

²⁹ Svenning, C. *Metodboken* (1996)

³⁰ *Ibid*

3

~ TEORI ~

I detta kapitel presenteras vår teoretiska referensram där fokus ligger på analysmodellen och dess praktiska användning. Inledningsvis behandlas oberoendebegreppet och därefter följer en redogörelse av relevant lagtext.

3.1 Oberoende

Det visat sig att revisorernas oberoende är ett svårtolkat begrepp med många olika uppfattningar om dess egentliga betydelse. Enligt Mats Fredricson, ordförande för FAR, behövs en mer allmängiltig definition samt tydlighet kring vad begreppet innefattar. Vidare menar Fredricson att oberoende inte är ett lämpligt ordval i sammanhanget då människor aldrig är helt oberoende av varandra.³¹ I FAR:s yrkesetiska regler står bland annat att det är av stor vikt att varje revisor förstår innebörden av begreppet oberoende. Likaså poängteras vikten av en gemensam tolkning av begreppet revisorers oberoende.³² Vi vill nedan ge en förklaring till begreppet då det är relevant för uppsatsen.

Ordet oberoende innebär: inte styrd av något eller någon, fri, självständig.³³ För analysmodellen ansågs dock att en mer specifik innebörd krävdes, varför begreppen opartiskhet, självständighet och objektivitet istället valdes.³⁴ Enligt Adam Diamant, doktor i företagsekonomi, diskuterade revisionsbolagskommittén huruvida begreppet oberoende var lämpligt att använda i lagstiftningen. De kom fram till att det kunde leda till en uppfattning om ett absolut tillstånd som varje revisor ska befinna sig i, varför de tre ovanstående begreppen valdes.³⁵

³¹ Holmquist, B. *Revisorn, oberoendet och analysmodellen*. Balans nr 10 (2001)

³² FAR:s samlingsvolym del II (2004)

³³ Bonniers Lexikons Ordbok (2000)

³⁴ Revisorslagen (2001:883)

³⁵ Diamant, A. *Revisorers oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. (2004)

Revisorernas oberoende delas in i faktiskt och synbart. FAR definierar de båda formerna av oberoende som följer:

”Faktiskt oberoende: Det sinnestillstånd som tillåter en individ att ha en åsikt som inte äventyras av influenser som påverkar det yrkesmässiga omdömet samt att agera med integritet, opartiskhet samt professionell skepticism.”³⁶

”Synbart oberoende: Att undvika sådana förhållanden och omständigheter som är så betydelsefulla att en kunnig och omdömesgill person med insikt om alla relevanta omständigheter, inklusive vidtagna motåtgärder, skulle anta att integriteten, objektiviteten eller den professionella skepticismen hos ett revisionsföretag, eller en person i ett utlåtandeteam, äventyras.”³⁷

Gunnar Widhagen, FAR:s representant i RN, säger: *”Jag tror att man ska prata om det faktiska oberoendet som ett sinnestillstånd snarare än något annat, medan det synbara oberoendet har att göra med hur det uppfattas av omvärlden. Det är betydligt svårare, hur man ska kunna göra någonting åt det.”*³⁸ Diamant menar att det synbara oberoendet är en konsekvens av svårigheten att bedöma den enskilde revisorns ställning gentemot klienten. Det synbara oberoendet är således betydligt svårare att påverka och därmed har krav på yttre kriterier på oberoende ställts upp.³⁹ Widhagen ger som exempel en revisor som på bolagsstämman hos ett klientföretag skämtar och skrattar tillsammans med styrelsen och att det kan uppfattas som en relation som strider mot oberoenderegleringen.⁴⁰

3.2 Lagar

I sitt arbete är varje revisor skyldig att säkra sitt oberoende. De ska följa såväl jävsregleringen i ABL som de paragrafer i RevL som behandlar oberoendet. Revisorer ska dessutom rätta sig efter både SRS:s och FAR:s rekommendationer om god revisorssed*. Det innebär i huvudsak att revisorn ska vara fri från omständigheter som innebär en beroendeställning för att kunna avge en korrekt revisionsberättelse. När en revisor tar ställning till sitt oberoende i förhållande till klienten inför ett uppdrag ska ABL 10:16 om jäv (se bilaga 2) först beaktas. Om jäv föreligger måste revisorn

³⁶ FAR:s samlingsvolym del II (2004) *Yrkesetiska regler*, s.132 8.8a

³⁷ FAR:s samlingsvolym del II (2004) *Yrkesetiska regler*, s.132 8.8b

³⁸ Holmquist, B. *Revisorn, oberoendet och analysmodellen*. Balans nr 10 (2001)

³⁹ Diamant, A. *Revisorerens oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. (2004)

⁴⁰ Holmquist, B. *Revisorn, oberoendet och analysmodellen*. Balans nr 10 (2001)

avsäga sig alternativt inte påbörja uppdraget. Om så är fallet behöver revisorn således inte undersöka sin oberoendeställning utifrån analysmodellen. Utgångspunkten i ABL är att revisorn måste vara självständig gentemot revisionsklienten samt de personer i vilkas intresse revisionen utförs.⁴¹

3.2.1 Revisorslagen

Den gamla revisorslagen gällde 1/7 år 1995 till 31/12 år 2001 och behandlade bland annat revisorns oberoende. De paragrafer som rörde oberoende pekade främst på att gällande bestämmelser om jäv i ABL skulle beaktas, vilka innehåller uppställda omständigheter då revisorns oberoende anses hotat. I de fall sådana omständigheter förelåg var revisorn tvungen att avböja alternativt att avsäga sig revisionsuppdraget.⁴² Förutom att iaktta gällande bestämmelser om jäv skulle revisorn arbeta omsorgsfullt och enligt god revisorssed. Den nuvarande RevL:s 21 § tillåter mer skiftande bedömningar och kommer troligen medföra att en mindre restriktiv praxis utvecklas i framtiden.⁴³

När den nya lagen⁴⁴ tillkom hade bland annat bestämmelserna kring hur revisorns oberoende skulle kontrolleras förändrats. Lagförändringen handlade framförallt om anpassning till internationell standard. Arbetet med att granska reglerna för oberoende började redan år 1996 till följd av EU:s, FEE:s och SEC:s arbete med oberoendefrågan. Syftet var att pröva ”...om det fanns anledning att begränsa rätten för revisorn att bistå revisionsklienten med rådgivning.”⁴⁵ Förändringen kom att gestaltas av analysmodellen med följden att revisorerna numera är mer noggranna med att kontrollera hotbilden mot oberoendet inför varje ny revisionsperiod. Förfaringssättet lägger betydligt större ansvar på revisorn att bedöma den enskilda situationen. En avsikt med analysmodellen var och är nämligen att revisorerna själva ska skapa den goda revisorsseden kring oberoendet.⁴⁶

⁴¹ SOU 1999:43, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*.

⁴² Revisorslagen (1995:528)

⁴³ Engerstedt, U, Strömqvist, A. *Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*. Balans nr 10 (2003)

⁴⁴ RevL (2001:883)

⁴⁵ FAR:s samlingsvolym del II (2004) s.227 3:e stycke 2:a till 3:e raden.

⁴⁶ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

3.3 Analysmodellen

Enligt analysmodellen ska revisorerna under och inför varje uppdrag ta ställning till omständigheter som kan ifrågasätta deras eller revisionsgruppens opartiskhet eller självständighet. Ställningstagandet ska även göras hos befintliga klienter inför varje ny revisionsperiod för att kontrollera att nya omständigheter inte tillkommit som kan ifrågasätta oberoendet. I samtliga fall där oberoendet kan ifrågasättas ska uppdraget inte accepteras eller sägas upp. Ovanstående kan inträffa om något av följande fem förhållanden föreligger för revisorn eller någon annan i revisionsgruppen:

- ”Har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (egenintressehot),
- Vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgranskningshot),
- Uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet (partsställningshot),
- Har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (vänskapshot),
- Utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag (skrämselhot).”⁴⁷

Vidare finns även en generalklausul som säger att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget i övriga situationer där revisorns oberoende är hotat. Analysmodellen gör det möjligt att anta uppdrag där oberoendet varit hotat om revisorn vidtagit motåtgärder som eliminerat hoten.⁴⁸

Då vår uppsats i huvudsak fokuserar på uppfattningen och användningen av analysmodellen är det betydelsefullt att ge en närmare beskrivning av den och dess innehåll. Modellens allmänna hållning medförde att FAR och SRS gav ut vägledningar⁴⁹ för dess tillämpning.⁵⁰

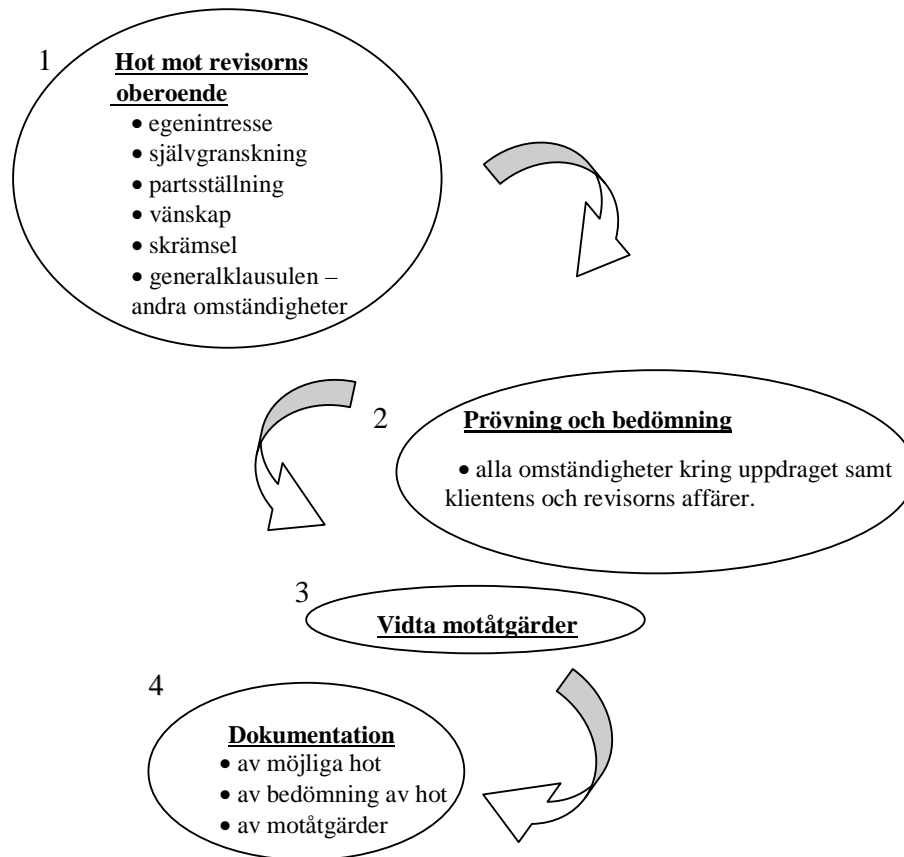
⁴⁷ RevL (2001:883) 21 §, 1pkt

⁴⁸ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

⁴⁹ *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, Vägledning för revisorer: analysmodellen*

⁵⁰ Engerstedt, U Strömquist, A. *Revisorernas opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*. Balans nr 10 (2003)

Revisorns bedömning av sitt oberoende utifrån analysmodellen kan göras i fyra steg:



Figur 1: Egenhändigt konstruerad modell baserad på en del av FAR:s flödesschema.⁵¹ Visar bedömningen av oberoendet steg för steg.

3.3.1 Hot mot revisorns oberoende

Det första steget för revisorn när denne ska acceptera ett nytt uppdrag är att identifiera vilka hot mot oberoendet som kan uppstå.

3.3.1.1 Egenintressehot

Hotet om egenintresse uppstår när revisorn har en affärsmässig relation till klienten som går utanför uppdraget. Den avgörande faktorn huruvida det ekonomiska bandet mellan revisorn och klienten utgör ett hot är omfattningen av relationen. Om förbindelsen är av större omfattning än revisorns förhållande till övriga klienter är

⁵¹ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

revisorn per definition inte oberoende.⁵² Exempel på situationer när egenintressehotet kan uppstå är om revisorn lånar ut pengar till klienten eller köper aktier i klientföretaget.⁵³

Egenintresse kan även uppstå om intäkten från ett specifikt uppdrag eller klient är av betydande storlek i förhållande till övriga uppdrag. Byrån kan då hamna i en situation där den är beroende av att bibehålla en klient. Ett mer personligt intäktsberoende kan uppstå då ersättningen till revisorn är av betydande storlek för den enskilda individen alternativt är provisions- eller nyckeltalsbaserad.⁵⁴

Hotet om egenintresse kan vara både direkt och indirekt men de likställs i lagens mening. Direkt hot uppstår när revisorn eller någon i revisionsgruppen har ett egenintresse, medan indirekt hot uppstår när någon med nära anknytning till revisorn har ett egenintresse i klientens verksamhet. Det sistnämnda omfattar även revisorns egenintresse i dotterföretag.⁵⁵

3.3.1.2 Självgranskningshot

Hotet om självgranskning uppstår när revisorn tidigare tagit ställning till underlaget som ska revideras, vilket i förlängningen innebär att revisorn granskar sig själv.⁵⁶ Konsekvensen blir att revisionens trovärdighet kan ifrågasättas. Det är främst den fristående rådgivningen*, men i vissa fall även revisionsnära rådgivning*, som orsakar självgranskning.⁵⁷ Revisorn är skyldig att ge sina klienter råd så att de kan fullgöra sin bokförings- och redovisningsskyldighet, men revisorn får inte ta del i beslutsprocessen. Hur långt revisorns råd kan sträcka sig innan självgranskning uppstår är svårt att säga. Som exempel ger BFL utrymme för val av bokföringsmetod och det åligger revisorn att ge upplysning om innehållet i lagen, samt att belysa de olika val som klienten kan göra för att uppfylla lagens krav.⁵⁸ Här uppstår en svår gränsdragning, där självgranskning skulle kunna uppstå om revisorn påverkar klienten i val av bokföringsmetod. Självgranskning kan även uppstå om revisorn har varit

⁵² Proposition 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

⁵³ Revisorssamfundet SRS (2002)

⁵⁴ Revisorssamfundet SRS (2002)

⁵⁵ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

⁵⁶ Ibid

⁵⁷ Proposition 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

⁵⁸ Diamant, A. *Revisors oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion.* (2004)

anställd hos klientföretaget eller om en närstående person ingår i klientens ledning eller på annat sätt deltagit i arbetet som revisorn granskar.⁵⁹

3.3.1.3 Partsställningshot

Partsställning uppkommer när revisorn bistår eller är motpart till klienten i en rättslig eller ekonomisk fråga. Exempel på sådana situationer är när revisorn är ombud i skatteprocesser, biträder vid förhandling om företagsförvärv eller vid skadeståndstvist.⁶⁰

3.3.1.4 Vänskapshot

Om revisorn utvecklar en nära personlig relation med revisionsklienten, någon person i klientföretagets ledning eller någon av dem redan finns i revisorns sociala umgänge kan oberoendet ifrågasättas. Anledningen är att det finns en risk att revisorn inte klara av att vara lika kritisk i sin granskning. Övriga sociala och affärsmässiga kontakter som inte innebär en nära personlig relation anses inte hota oberoendet. Det är mer troligt att vänskapshotet uppkommer om revisorn har reviderat samma klient under lång tid.⁶¹

3.3.1.5 Skrämselhot

Det sista av de fem hoten är skrämselhotet. Risken för att revisorn inte är oberoende uppkommer när revisorn hotas eller när denne utsätts för påtryckningar som inger vederbörande obehag. I skrämselhotet infattas inte negativ kritik eller normala ifrågasättanden av revisorns arbete.⁶²

3.3.1.6 Generalklausulen

Utöver de fem hoten finns slutligen generalklausulen. Den innebär att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdrag om det finns förhållanden utöver de ovannämnda som innebär ett hot. Klausulen är exempelvis användbar då händelser och omständigheter uppstår som tillsammans, men inte var för sig ger upphov till att oberoendet kan ifrågasättas.⁶³ Även problematiken, som beskrivs i stycke 3.3.2, rörande om och när rådgivning utgör ett självgranskningshot kan bedömas utifrån generalklausulen.⁶⁴

⁵⁹ Revisorssamfundet SRS (2002)

⁶⁰ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

⁶¹ Ibid

⁶² Ibid

⁶³ Revisorssamfundet SRS (2002)

⁶⁴ Diamant, A. *Revisorerens oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion.* (2004)

3.3.2 Prövning och bedömning

När revisorn ställs inför ett nytt uppdrag ska prövning och bedömning göras för att försäkra att inget av hoten föreligger. Prövningen ger revisorn utrymme att göra sin egen tolkning av omständigheterna med hjälp av analysmodellen. Även om revisorn har ansvar för prövningen ger lagen viss vägledning i hur den bör göras. Vid prövningen ska alla omständigheter som rör revisorn och klienten samt deras affärer räknas in. Lagen kräver att revisorn ska göra ett så kallat hypotetiskt prov.⁶⁵ SRS menar att prövningen bör utgå ifrån förutsättningarna att:

- ”Revisorn förutsätts ha hög integritet och utför sitt arbete i enlighet med god revisionssed.
- Revisorn utför sitt arbete med en professionell skepsis även när medarbetare vid revisionsbyrån biträtt med rådgivning.
- Revisorns kompetens ska kunna utnyttjas för rådgivning och normala transaktioner ska kunna genomföras.
- Hot mot opartiskhet och självständighet skall reduceras till rimlig nivå.
- Motåtgärder behöver inte vara mer omfattande än vad som krävs för att nå en rimlig nivå.
- Bedömningar skall vara verklighetsförankrade och realistiska.
- En rimlig nivå för motåtgärder måste bedömas med beaktande av effektivitet och kostnader för motåtgärder. Kostnader kan dock inte leda till att revisorn avstår från att vidta nödvändiga motåtgärder.
- ”Sunt” förnuft läggs till grund för bedömningen.”⁶⁶

Prövningen innefattar förutom revisorn även andra medarbetare i revisionsgruppen samt deras nära anhöriga. På klientföretaget omfattas företagets ledning det vill säga styrelseledamöter, VD och andra ledande befattningshavare.⁶⁷ Om prövningen resulterar i att något hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet föreligger, kan uppdraget inte accepteras.

3.3.3 Vidta motåtgärder

Om revisorn identifierar situationer som innebär ett hot mot oberoendet ställs vederbörande inför två valmöjligheter; avböja uppdraget eller vidta motåtgärder.⁶⁸ Om revisorn kan visa att motåtgärder har vidtagits som reducerar hoten kan uppdraget

⁶⁵ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

⁶⁶ Revisorssamfundet SRS (2002) s.15

⁶⁷ Ibid

accepteras. Vilken typ av motåtgärder som behövs beror på vilket hot som har uppkommit, hur starkt hotet är, koppling mellan hotet och revideringen samt storleken på klienten. Då klienten är ett större företag ställs högre krav på att revisorn är oberoende.⁶⁹ I lagen återges inte i detalj vilka åtgärder som bör vidtas utan det ska bedömas med utgångspunkt i god revisorssed.⁷⁰

3.3.3.1 Interna motåtgärder

Det går att urskilja två typer av interna motåtgärder; allmänna samt specifika. Allmänna motåtgärder kretsar kring att utveckla byrårutiner för att säkerställa revisorns oberoende. Det underlättar för byrån att identifiera och åtgärda hot och gör även att behovet av andra motåtgärder minskar.⁷¹ Rutinerna bör utformas utifrån byråns verksamhetsmiljö det vill säga storlek, organisation och revisionsmiljö såsom typ av klienter.⁷² Det ställs högre krav på att ha rutiner i större byråer, men det är viktigt att poängtera att även enmansbyråer måste ha fungerande rutiner för hur oberoendet ska hanteras.⁷³

I vissa situationer krävs specifika motåtgärder som ofta är mer omfattande och anpassade efter det enskilda uppdraget. Beroende på situationen tillämpar revisorn en lämplig motåtgärd. Exempel på specifika motåtgärder kan vara att använda sig av utarbetade byrårutiner eller konsultera medarbetare inom byrån som ger en second opinion, det vill säga göra kompletterande granskning.⁷⁴ I de fall där det uppkomna hotet inte är så starkt kan det vara tillräckligt med en annan typ av specifik motåtgärd, så kallade informativa åtgärder. Det innebär att särskild information ges om ett visst ställningstagande revisorn har gjort under uppdraget. Revisorn motiverar varför det gjorts samt på vilket sätt.⁷⁵ Information av det här slaget kan ges i granskningsutlåtandet eller revisorsintyget.⁷⁶

3.3.3.2 Externa motåtgärder

När de interna åtgärderna inte är tillräckliga för att avvärja hotet kan externa åtgärder bli aktuella. Behovet av den här typen av motåtgärder kan uppstå när någon i

⁶⁸ Revisorsamfundet SRS (2002)

⁶⁹ Ibid

⁷⁰ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

⁷¹ Revisorssamfundet SRS (2002)

⁷² FAR:s samlingsvolym del II (2004)

⁷³ Revisorssamfundet SRS (2002)

⁷⁴ Revisorssamfundet SRS (2002)

⁷⁵ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

revisionsgruppen tidigare har bistått med fristående rådgivning. Problem uppstår när konsekvenserna av rådgivningen blir en del av granskningsuppdraget och resultatet av rådgivningen har stor betydelse för klienten. I sådana fall blir det i princip omöjligt för byrån att åtgärda det internt, varför externa åtgärder bör vara det enda möjliga alternativet. För att avvärja hotet kan en second opinion av en utomstående revisor göras. I det fall motåtgärder inte är möjliga eller är otillräckliga är det revisorns skyldighet att avböja eller avsäga sig uppdraget.⁷⁷

3.3.4 Dokumentation

I RevL kombineras analysmodellen med ett krav på dokumentation. ”Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand.”⁷⁸ Av dokumentationen bör framgå vilka tänkbara hot som identifierats, revisorns bedömning av dessa hot samt vidtagna åtgärder.⁷⁹ Enligt RN:s föreskrifter ska även information om vilken rådgivning som revisorn har bistått klienten med innefattas. Det gäller både fristående rådgivning och rådgivning i anslutning till revisionsuppdraget.

3.4 Utveckling av analysmodellen

Den svenska lagstiftningen som behandlar revisorns förhållande till sin klient kan komma att ändras inom en snar framtid. Det är främst bestämmelserna om jäv (se bilaga 2) som diskuteras. I proposition 1997/98:99, ”*Aktiebolagets organisation*”, togs frågan om byråjäv upp men vid tillfället var regeringen inte redo att precisera reglerna. De angav dock att det fanns anledning att återkomma till frågan vid senare tillfälle.

Den nuvarande svenska revisorslagen ska betraktas utifrån EG-rekommendationen, ”*Om revisors oberoende*”, som preciserar självgranskningshotet tydligare än svensk lag, varför författarna till promemorian ”*Några frågor om revision*” anser att de svenska bestämmelserna bör ses över.⁸⁰ RN, FAR och SRS fick i samband med ovan nämnda promemoria lämna synpunkter. Det framkom att RN ansåg att

⁷⁶ Revisorssamfundet SRS (2002)

⁷⁷ FAR:s samlingsvolym del II (2004)

⁷⁸ RevL (2001:883) 24 §

⁷⁹ Revisorssamfundet SRS (2002)

⁸⁰ Promemoria 2003-06-25 *Några frågor om revision*

bestämmelserna kring byråjäv skulle innefatta all bokföring. De övriga organisationerna var emot en sådan förändring då de ansåg att det skulle leda till en högre kostnad för små företag. Det senare beror enligt FAR och SRS på att kombiuppdrag är vanligast utanför storstadsområdena där 40-50% av revisionsbyråerna erbjuder redovisningsservice.⁸¹ Det är främst regionala revisionsbyråer som bedriver verksamhet endast på mindre orter, där kombiuppdrag utförs i större utsträckning. Det är de som kommer att drabbas av strängare regler angående byråjäv. Problemet har uppmärksamats av bland andra riksrevisionen som tillstyrker promemorian om man lyckas kringgå de problem denna skulle innebära för de mindre företagen och deras revisionsbyråer. Även FAR och Företagarna* har uppmärksammat problemet.⁸²

Utgångspunkten vid utformningen av reglerna kring byråjäv är hoten mot revisorns oberoende, såväl faktiskt som synbart.⁸³ Att kombiuppdrag kan hota oberoendet genom att byrån deltar i upprättandet av redovisningen tycks stå klart. Peter Bodin, VD på konsultbyrån Lindebergs Grant Thornton, anser att lagändringen som föreslås kommer som en följd av de många uppmärksammade redovisningsskandalerna under senare år. Skandalerna i de största multinationella företagen vilka anlitar globala revisionsbyråer, ger efterverkningar även för små och medelstora företag med regionala revisionsbyråer. Bodin menar vidare att små och stora företag arbetar utifrån helt olika förutsättningar och därför borde tillskrivas olika regler.⁸⁴

⁸¹ Ibid

⁸² Ju2003/3072/L1 Sammanställning av remissyttranden över promemorian *Några frågor om revision*, http://www.regeringen.se/sb/d/1611/a/12638/m/wai;_K82yOf (041209)

⁸³ Promemoria 2003-06-25 *Några frågor om revision*

⁸⁴ *De små företagen behöver egna regler*, SVD 041124

4

~ RESPONDENTDATA ~

Nedan presenteras den data som samlats in, vilken består av de intervjuer som vi genomfört. En kort inledande beskrivning av våra respondenter, samt de revisionsbyråer de arbetar på följs av intervjumaterialet. Sammanställningen är gjord utifrån uppsatsens problemställning.

4.1 Presentation av respondenterna och deras byråer

4.1.1 Globala revisionsbyråer

De fyra globala byråerna, A, B, C och D, finns i mer än 140 länder och har över 100 000 anställda. Bara i Sverige har de totalt mellan 1000 och 3000 anställda. De verksamhetsgrenar som erbjuds hos ovanstående är revisions-, rådgivnings-, skatte- samt diverse konsulttjänster. Respondenterna som vi intervjuat är auktoriserade revisorer och respondenten i A har arbetat i 28år, i B 13år och i D 20år. Respondenten i C skiljer sig från de övriga genom att endast ha sex års yrkeserfarenhet. Respondenterna i B, C och D anger att deras främsta arbetsuppgifter är revision. Respondenten i A anger rådgivning mot revisionskunder som den främsta arbetsuppgiften. Samtliga respondenter uppger också att de främst arbetar med stora klienter.

4.1.2 Regionala revisionsbyråer

De regionala revisionsbyråerna, E, F, G och H, som vi intervjuat har mellan en och fem anställda. I F är respondenten delägare tillsammans med en annan och de har tre anställda. H ägs och drivs av revisorn själv utan några anställda. I E och G ägs byrån helt av respondenterna som har en medarbetare eller assistent anställd. G är olik de övriga tre i den bemärkelsen att den sedan år 1997 finns sammanlänkad med andra byråer i ett större nätverk. I E och F utförs såväl redovisning som revision medan G och H endast utför revision. G tar in externa konsulter för redovisningen medan H inte alls erbjuder tjänsten. Respondenterna som vi intervjuat är auktoriserade revisorer och respondenten i E har arbetat i 34år, i F 20år, i G 16år och i H 28år. Samtliga anger att

deras främsta arbetsuppgifter är revision och att de arbetar mot små och medelstora klienter.

4.2 Hur tolkas begreppet oberoende?

4.2.1 Globala revisionsbyråer

Uppfattningen om hur begreppet oberoende tolkas går isär inom gruppen globala men A, B, C och D är dock överens om att det inte bör förekomma några skillnader. Samtidigt säger de att analysmodellen gör det tämligen oundvikligt eftersom det överläts till respektive revisor att tolka sitt oberoende gentemot klienten. Respondenten i A illustrerar problematiken genom följande *”Men det här med oberoende. Det är ju mycket vad som formellt sett är, om man kan tyckas vara oberoende och det kan ju se olika ut i olika situationer.”* Respondenten i B ger som exempel att en revisor kan tolka det som att oberoendet hotas genom att klienten ger vederbörande en kokbok medan en annan revisor tycker att gränsen vid en resa. En av de globala byråerna, C, anser att olika tolkningar och uppfattningar av oberoendet förekommer, men att det är gentemot andra regionala och globala byråer snarare än inom deras byrå. Respondenten i C menar att en revisor är oberoende så länge vederbörande inte har deltagit i några beslut samt att det gäller oavsett uppdragets omfattning och klientens storlek. Respondenten i D menar å sin sida att revisorn i alla situationer kan vara oberoende genom att de själva kan reglera hur mycket rådgivning som ges i samband med revision.

Det faktiska oberoendet har enligt respondenten i A inte förändrats i samband med införandet av analysmodellen. Respondenten poängterar dock att det blivit viktigare att utåt visa sitt oberoende även om arbetssätten inte förändrats sedan analysmodellen tillkommit. Även respondenten i C framhåller vikten av att framstå som oberoende och menar att det *”...med tiden utvecklas en inre kompass hos revisorn...”*, för att undvika beroende, vilket underlättar beslutsfattandet. Huruvida respondenterna i B och D också anser att det är viktigast att framstå som och utåt visa sig oberoende framkommer inte av intervjuerna.

4.2.2 Regionala revisionsbyråer

Respondenten i E tror definitivt att det förkommer skillnader vilket de uppfattar som delvis positivt bland annat eftersom flera sidor av ett problem då kan belysas.

Samtidigt uppfattar de i och med sin status som fåmansbyrå att de i regel når samsyn genom diskussion varför skillnader i tolkning har mindre betydelse. Respondenten menar att oberoendet inte kan tolkas enskilt utan att det alltid måste bedömas utifrån situationen som revisorn befinner sig i. Respondenterna i F och G upplever att uppfattningarna, om hur begreppet oberoende ska tolkas, inte alls skiljer sig åt internt av den anledningen att de har en ständigt pågående diskussion. Respondenten i F menar att oberoende innebär att revisorn inte givit klienten så mycket råd att självgranskning kan uppstå i samband med revision. Respondenten poängterar att det är viktigt att tänka på det vid arbete med storleksmässigt mindre klienter eftersom att de många gånger inte sammanställt sitt bokslut själv. Respondenten i G tolkar att revisorn bara kan vara oberoende om revision och rådgivning hålls isär. Respondenten i H håller med respondenten i G men säger samtidigt att oberoendet aldrig kan hotas om revisorn inte tar på sig stora uppdrag, som är av ekonomisk betydelse för byrån, eller erbjuder andra tjänster än revision. Eftersom byrå H är en enmansbyrå kan den inte tas i beaktning i frågan om uppfattningsskillnader angående oberoende inom byrån. Ingen av respondenterna tog specifikt upp begreppen faktiskt och synbart oberoende.

4.3 Hur ser byråerna på förändringsarbetet och användningen av analysmodellen i samband med dess införande?

4.3.1 Globala revisionsbyråer

Samtliga byråer är positivt inställda till modellen och föredrar den framför oberoenderegleringen i den gamla lagen. Byråerna B och D hade redan innan analysmodellen infördes i RevL en liknande modell. Införandet har därför inte förändrat arbetssättet nämnvärt då de redan arbetade på ett liknande sätt som det analysmodellen kräver. Respondenterna i A och C säger ingenting om en liknande modell men menar att införandet inte medfört faktiska förändringar och att modellen manar till större eftertanke inför ett uppdrag. Det sistnämnda är en åsikt som byrå B och D delar med A och C.

Respondenten i A uppfattar inte att den tidigare oberoenderegleringen uttryckligen behandlade oberoendet, varför analysmodellen upplevs lättare att förstå.

Respondenten i B har ingen åsikt i frågan utan tycker bara att analysmodellen är bra. Respondenten i C håller med om att modellen är bra eftersom ”...vi ska pröva oberoendet ifrån fall till fall, från uppdrag till uppdrag.” Respondenten i byrå D tycker att modellen är bra men anser att förändringarna gjort arbetet mer byråkratiskt och att all formalia inte känns meningsfull. Respondenterna i A, B och C håller delvis med men ser mer positivt på formalia då det medför tydligare dokumentation kring oberoendet. Samtliga respondenter uppger att byråernas relationer till klienter inte har förändrats i och med analysmodellens införande.

Alla de globala byråerna har någon form av granskningsprogram för att kontrollera att oberoendet vidhålls under ett uppdrag. Allt dokumenteras väl i samband med att varje revision påbörjas för att säkra att inget hänt under året som kan hota oberoendet. Dokumentationen är inget som klienten tar del av. Om osäkerhet ändå uppstår kring oberoendet har A, B och D interna avdelningar eller personer som de kan vända sig till för att få hjälp med att analysera situationen. C inriktar sig istället mot att de äldre, mer erfarna revisorerna hjälper de mindre erfarna och då inte bara inom det egna kontoret utan även inom koncernen.

Det råder delade meningar huruvida revisorerna känner stöd av analysmodellen i sitt arbete. Respondenten i A känner stöd när de behöver avsäga sig ett uppdrag, då de kan hänvisa till modellen och förklara anledningen med hjälp av den. Respondenten i B skulle gärna se exempel på hur analysmodellen skulle kunna tolkas och respondenten i C anser att då analysmodellen är ett ”normgivande ramverk” kan det vara svårt att fastställa vad de olika hoten egentligen innebär. Respondenterna tror dock att den kommer att fungera bra i takt med att praxis växer fram. Respondenten i D känner inget stöd av analysmodellen i sitt arbete, främst eftersom de anser att den inte inneburit någon förändring. I övrigt anser inte någon av de globala byråerna att den behöver kompletteras eller utformas på något annat sätt.

4.3.2 Regionala revisionsbyråer

Bland byråerna syns en spridning huruvida den gamla regleringen eller analysmodellen föredras. Respondenten i E anser att införandet av modellen inneburit en klar fördel. De menar att den medfört större flexibilitet samt att möjligheten att se helhetsbilden har ökat. De upplever att den underlättar genom att det är möjligt att vidta motåtgärder för att förhindra en beroendeställning gentemot klienten. På så sätt

kan de också anta uppdrag som till en början varit tveksamma ur oberoendesynpunkt. Respondenten i F är också positivt inställd till analysmodellen då vederbörande menar att den tidigare oberoenderegleringen var enkel att använda, men inte möjlig att situationsanpassa. De upplever att analysmodellen är mer utförlig, ger ett bättre stöd och uppmanar till eftertanke. G menar att det finns såväl för- som nackdelar med båda genom att analysmodellen å sin sida skapar möjligheter genom sitt tolkningsutrymme men samtidigt är otydlig. Det beror enligt byrån på att det ännu inte finns många prövade fall med hänsyn till modellen. Motsvarande så gav den gamla regleringen inte alls utrymme för tolkning men var mycket tydlig. Byrå G har därför svårt att säga vilken av lagarna som föredras framför den andra. H tycker inte att den nya lagen har inneburit någon förändring över huvudtaget, utan att den i princip ser likadan ut som tidigare.

De regionala byråerna upplever inte att relationen till klienterna har ändrats i samband med införandet av analysmodellen. E tycker dock att de kan vara tydligare gentemot klienten när de ska förklara varför vissa problem inte kan behandlas på grund av hot mot oberoendet då de kan hänvisa till analysmodellen. F anser att arbetssättet förändrats så att det krävs mer eftertanke i varje enskilt fall medan ställningstagandet kring oberoendet tidigare utförts på rutin. Respondenterna i G och H säger att deras relation till klienter inte har förändrats sedan analysmodellen infördes.

Samtliga regionala revisionsbyråer anser att de befintliga rekommendationerna från FAR samt analysmodellen utgör tillräckliga riktlinjer för hur oberoendet ska kontrolleras. De anser sig inte ha användning för mer utförliga interna riktlinjer eftersom de kan träffas internt och diskutera uppdrag. Både E, F, G och H använder sig även av externa nätverk för att få hjälp och expertutlåtanden i olika besvärliga frågor som inte bara rör oberoende. I dessa nätverk ingår såväl andra revisorer som jurister och skatteexperter.

Endast respondenten i E känner ett stöd av analysmodellen i sitt arbete. Respondenten menar att modellen är en hjälp i hela arbetssituationen, såväl vid internt som externt arbete. Vederbörande anser att tydligare direktiv för tolkning av oberoende skulle behövas, men tror samtidigt att praxis med tiden kommer att förtydliga modellen. Respondenterna i F och G känner inget stöd men eftersträvar skilda regler för regionala och globala revisionsbyråer. Respondenten i H känner inget stöd av

analysmodellen, då vederbörande anser att den endast riktar sig till byråer som utför kombiuppdrag.

4.4 Vilken inställning har byråerna till revisionsnära och fristående rådgivning samt kombiuppdrag?

4.4.1 Globala revisionsbyråer

Alla fyra är överens om att revisionsnära rådgivning är en naturlig del av revisorns arbete. De menar att det är nödvändigt att revisorn påpekar brister som de upptäcker i redovisningen för att arbetet ska fortlöpa på ett bra sätt. Respondenterna i A, B, C och D anser även att fristående rådgivning är fullt godtagbart och naturligt förekommande. Majoriteten, A, C och D, påpekar dock att varje fall bör bedömas enskilt för att säkra oberoendet. De poängterar att det måste finnas tydliga gränser och riktlinjer för hur oberoendesituationen ska hanteras. Med det avses till exempel att revisorn inte ska vara rådgivare åt klienter som vederbörande sedan ska revidera. Angående kombiuppdrag säger A, C och D att de utför dem, medan B säger att de inte tar sig an den typen av uppdrag alls. Anledningen till det senare är självgranskningshotet som de anser uppkommer om de reviderar sina kollegor. C tog även upp redovisningsjävn som en aspekt av frågan och berättade om den promemoria⁸⁵ som justitiedepartementet framlagt om att revisionsbyråer inte ska tillåtas upprätta bokslut och revidera samma klient. ”*Jag tycker det är fullständigt absurt*”, säger respondenten i C. De tror att det skulle innebära praktiska problem för klienterna att ha två olika revisionsbyråer. Alla poängterar ändå starkt att samma revisor inte ska vara inblandad i både revision och bokföring eller bokslut.

Under intervjun har det framkommit att byrå C och D har en avdelning för redovisningsservice, där klienter får hjälp med sin redovisning. Byrå B har något liknande där de erbjuder sina klienter outsourcing* av deras ekonomiavdelning till byrån. De klienter som väljer den här lösningen måste dock anlita en annan revisionsbyrå som reviderar deras räkenskaper. Huruvida A har liknande avdelningar framkommer inte av intervjun.

⁸⁵ Promemoria 2003-06-25 *Några frågor om revision*

4.4.2 Regionala revisionsbyråer

Samtliga regionala byråer anser att revisionsnära rådgivning är en nödvändig del av revisionsarbetet. De anser emellertid att det är viktigt att enbart ge klienten faktaupplysningar och inte påverka värderingar och beslutsfattande. Respondenten i E menar att risken för självgranskningshot gör dem mer försiktiga i sin rådgivning än innan analysmodellen infördes. Samtliga poängterar att det är viktigt att bedöma varje enskilt fall för sig. Flera av dem E, F och G, rekommenderar sina klienter att ta kontakt med utomstående expertis som byrån har ett samarbete med, för att få svar på frågor som byrån känner kan underminera oberoendet. Respondenten i H säger *”Den typ av rådgivning som jag lämnar riskerar inte att komma i strid med oberoendereglerma.”* Ingen av de regionala byråerna utför någon fristående rådgivning.

Åsikterna om kombiuppdrag delar gruppen i två. Den ena gruppen, E och F, handhar inte den typen av uppdrag medan den andra, G och H, snarare ser det som en möjlighet till ökad insyn. Den första gruppen menar att kombiuppdrag kan komma till gagn för både revisorn och klienten. Skälet är att det ger revisorn större insikt om klientens situation än en vanlig revision gör. Därtill framhåller de att ett bokslut som är sammanställt av den egna byrån upplevs mer tillförlitligt. Byrå F särskiljer sig då de har skriftliga instruktioner om hur kombiuppdrag behandlas. De talar också om vikten av att se på redovisningen med *”nya ögon”* vid revision, även om det är en kollega som har gjort bokslutet. Den andra gruppen, G och H, har valt att inte erbjuda tjänsten på grund av att det kan hota oberoendet. Respondenten i G anser därför att det inte är lämpligt att anta kombiuppdrag medan respondenten i H tycker att uppdragen borde förbjudas och dessutom ser de tjänsten som omöjlig för en regional revisionsbyrå att handha. Dock tror respondenten i H inte att ett förbud skulle ha någon inverkan på de globala byråerna utan menar att de bara skulle *”byta uppdrag sinsemellan och på så sätt undkomma eventuella förbud.”*

4.5 Vilka hot mot oberoendet, relaterat till analysmodellen, upplever byråerna?

4.5.1 Globala revisionsbyråer

Uppfattningarna när det gäller upplevda hot relaterat till analysmodellen skiljer sig åt mellan de globala byråerna. Respondenten i A anser att det största hotet mot oberoendet är om en revisor inom samma byrå har uppdrag hos till exempel båda parter i ett mål i skiljedomstolen, eller hos både köpare och säljare. De tycker dock att det kan vara genomförbart om båda klienterna ger sitt godkännande. Respondenten i B beskriver en händelse där det funnits ett släktband mellan revisionsteamet och klientföretaget som ett tydligt hot mot oberoendet. Respondenten i C menar de att de tydligaste hoten mot oberoendet är självgransknings- och vänskapshotet. De lyfter fram självgranskningen som mest problematiskt då det är av vikt att det är klienten som fattar alla beslut, medan revisorn endast får lägga fram olika förslag. Respondenten i D ställer sig frågande till var gränsen går mellan rådgivning och revision och upplever att det största hotet uppkommer när revisorn utför en due diligence* och sedan antar revisionsuppdrag åt samma företag.

4.5.2 Regionala revisionsbyråer

Hos de regionala byråerna skiljer sig uppfattningen åt när det gäller vilka hot som är mest frekvent förekommande. Både respondenten i E och i F anser att självgranskningshotet är det mest påtagliga. Vilket hot som respondenten i G upplever som störst framkommer inte av intervjun. Det hot som respondenten i H anser vara mest sannolikt är då intäkten från en klient blir av betydande ekonomisk storlek för byrån. Därigenom kan byrån hamna i en beroendeställning genom att en förlust av klienten skulle få påtagliga ekonomiska följder.

5

~ ANALYS ~

Nedan följer en analys av respondentdatan som strukturerats på samma sätt som föregående kapitel. Texten har sammanställts med utgångspunkt i vår problemformulering och vårt syfte.

5.1 Hur tolkas begreppet oberoende?

5.1.1 Globala revisionsbyråer

Respondenterna på de globala byråerna är överens om att revisorer bör ha en gemensam tolkning av begreppet oberoende. De delar alltså FAR:s uppfattning om att det är viktigt att revisorer förstår innebörden av begreppet oberoende samt att det finns en gemensam tolkning. De tror dock inte att så är fallet i dagsläget utan att det förekommer skillnader mellan olika revisorer. Huvudanledningen till att tolkningarna går isär tror respondenterna beror på analysmodellens utformning. Då analysmodellen gör det möjligt för revisorn att själv bedöma om omständigheterna kring ett uppdrag ger upphov till en beroendeställning, blir det enligt respondenterna oundvikligt att tolkningar går isär. Även vi tror att modellens utformning gör att olika tolkningar, på grund av dess generella formulering, oundvikligen förekommer. Det ska dock poängteras att det inte behöver innebära att modellen är dåligt utformad. Möjligheten till att bedöma omständigheterna kring uppdraget är samtidigt det som respondenterna upplever som positivt och som ger modellen verklighetsförankring.

Respondenterna i A, B och D tror att revisorer tolkar och uppfattar oberoende olika både inom den egna byrån och i förhållande till revisorer på andra byråer. Att respondenterna tror, trots det arbete som görs för att minska olikheterna kring oberoendet på byråerna, att tolkningarna går isär vilket skulle kunna ses som ett misslyckande. Den stora medvetenheten kring problematiken och det arbete som utförs borde kunna leda till att gemensamma tolkningar uppnås inom byrån. Respondenten i C tror att de har en gemensam tolkning inom byrån men att den går isär i förhållande till andra byråer. Om respondenten i C har rätt borde det tyda på att

byrån har lyckats bättre med att implementera samt tydligare förmedla sina riktlinjer till sina anställda.

En konsekvens av analysmodellen som respondenterna i A och C har uppmärksammat är att vikten av att visa sitt oberoende utåt har ökat. De menar att hur de bedömer olika omständigheter kring uppdraget inte har förändrats, men att de tydligare visar för klienten och andra intressenter att de är oberoende. Som nämns i teoriavsnittet definieras två typer av oberoende; synbart och faktiskt. Enligt vår mening är analysmodellen utformad efter det faktiska oberoendet eftersom det är reella hot som definieras. Fokus ligger på om hoten faktiskt förekommer och inte huruvida de uppfattas som hot av utomstående intressenter. Vi anser att analysmodellen går ifrån det här synsättet när oberoendet ska prövas eftersom vikten då läggs på det synbara. Prövningen ligger till grund för om ett uppdrag ska antas, varför följderna kan bli att det synbara oberoendet blir viktigast vid beslut. Det är därför inte förvånande att det synliga oberoendet har blivit viktigare för de respondenter som är medvetna om de två begreppen.

5.1.2 Regionala revisionsbyråer

De regionala byråerna menar att en gemensam tolkning av oberoendet nås inom byrån genom diskussion. Respondenten i E är övertygad om att de anställda på byrån har olika tolkningar men att överläggningarna gör att de når en gemensam uppfattning. Respondenterna i F och G tror inte att de anställda har olika tolkningar. Det förfaller tämligen naturligt att de regionala byråerna kan ha en gemensam tolkning inom byrån då de endast är ett fåtal anställda. Då H är en enmansbyrå kan tolkningar inte gå isär inom byrån. Uppmärksammas bör att respondenterna enbart talar om tolkningar inom byrån och inte om yrkesgruppen revisorer som helhet. Det framkommer alltså inte klart om respondenterna tycker att det är viktigt att oberoendet tolkas lika av alla revisorer, som FAR önskar. Dock framhåller samtliga att en gemensam syn bör finnas inom byrån. Ingen av respondenterna tar uttryckligen upp begreppen faktiskt och synbart oberoende. De nämner heller inget om vikten av att visa sitt oberoende utåt, vilket vi tror kan bero på att de inte arbetar utifrån ovanstående begrepp. Med tanke på hur analysmodellen är uppbyggd anser vi att de bör uppmärksamma begreppen för att lättare förstå och använda modellen.

5.1.3 Skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer

Samtliga respondenterna på de globala byråerna uppmärksammar att en gemensam tolkning för yrkesgruppen revisorer bör eftersträvas medan ingen av revisorerna på de regionala byråerna tar upp det. Det förefaller alltså som att de globala byråerna är mer medvetna om problematiken kring oberoendet. De regionala byråerna fokuserar istället enbart på sin egen verksamhet. Anledningen kan vara att de globala byråerna känner både ett större ansvar men även större möjligheter att driva utvecklingen inom revision framåt samt att de har lyckats förmedla det till sina revisorer. Respondenterna på de globala byråerna menar att olika tolkningar bland annat är en konsekvens av analysmodellens utformning. De regionala byråerna drar inte uttryckligen den parallellen vilket kan bero på att de inte upplever att tolkningar inom byråerna går isär i samma utsträckning som de globala samt att de alltid når en gemensam tolkning genom diskussion. Respondenterna på tre av de globala byråerna, A, B och D, tror att tolkningar inom byrån går isär. Det förefaller vara en naturlig konsekvens av byråernas storlek då det på de globala byråerna finns ett betydligt större antal anställda på varje kontor.

Det är enbart två av respondenterna, global A och C, som tar upp de två typerna av oberoende, faktiskt och synbart. Ingen av respondenterna i de regionala byråerna tar upp de två begreppen. De två typerna av oberoende är något komplicerade begrepp och det är därför inte helt förvånande att inte fler respondenter tar upp dem. Varför det är respondenterna på de globala byråerna som uppmärksammar begreppen kan vi enbart spekulera i. Möjligen är det en konsekvens av de globala byråernas mer utförliga riktlinjer som gör att begreppen har uppmärksammats. Det kan också vara tecken på att de är mer medvetna om problematiken kring oberoendet och därför har större kunskap om begreppen.

5.2 Hur ser byråerna på förändringsarbetet och användningen av analysmodellen i samband med dess införande?

5.2.1 Globala revisionsbyråer

Det faktum att samtliga globala byråer är positivt inställda till analysmodellen tror vi har ett samband med att den lätt implementerats i deras respektive verksamheter. En tröghet i övergången och svårigheter med att praktiskt ändra arbetssätten i enlighet med analysmodellen skulle enligt vår mening ha påverkat synen på dess innehåll och utformning negativt. Den smidiga implementeringen och därigenom den positiva inställningen beror troligtvis på att till exempel B och D redan tidigare arbetat efter en modell som till stor del liknar analysmodellen. Att även respondenterna i A och C är positiva till modellen och inte har upplevt svårigheter med att praktiskt arbeta med den kan bero på att även de haft arbetssätt som liknar de som analysmodellen kräver, även om förekomsten av en liknande modell saknats.

En faktor som tydligt påverkat de flesta byråernas, A, B och C:s, positiva inställningar till analysmodellen är att den uppmanar till en större noggrannhet och eftertanke genom ökade krav på dokumentation. Vi upplever att dokumentationen är minst lika mycket till för att visa sitt oberoende för andra, såväl inom som utanför byrån, som för revisorernas egen del. Den viljan att bevisa sin oberoendeställning kan vara en följd av den ökade misstro mot revisorer som uppkommit i samband med redovisningsskandalerna på senare tid. Att respondenten i D inte delar den positiva inställningen till dokumentationen, utan menar att den är byråkratisk, tror vi beror på stress och tidsbrist snarare än en motvilja till dokumentation i sig. Det medför onekligen ett gediget pappersarbete som kan vara mycket tidskrävande. Att inte någon av respondenterna upplever att analysmodellen lett till några förändringar i relationen till sina klienter beror troligen på att klienterna inte alls är delaktiga i revisorns arbete med att säkerställa oberoendet. Den ökade dokumentationen borde gynna klienten i förlängningen om den leder till ett mer säkrat oberoende men är inget som klienten varken ser eller kan påverka. Huruvida att klienten inte är delaktig är det bästa arbetssättet kan ifrågasättas. Om klienterna istället vore mer medvetna om de hot som revisionen kan utsättas för kanske de också skulle kunna hjälpa till att bevara oberoendet. Å andra sidan kan det nuvarande arbetssättet vara det mest optimala

eftersom att det annars skulle kunna uppstå dispyter mellan klienter och revisorer huruvida en situation är ett hot mot oberoendet eller inte. Kanske skulle klienternas syn på oberoendet till slut stå i strid med revisorernas.

Att de globala byråerna, A, B och D, tar hjälp av interna avdelningar eller mer erfarna kollegor, vilket C gör, vid tveksamheter anser vi vara naturligt då det ofta är fallet i stora organisationer. Det går ofta både snabbare och är mindre kostsamt att lösa problem internt. Liksom att de hjälper varandra upplever vi även det faktum att alla globala byråer har särskilda granskningsprogram för att säkerställa oberoendet, som något naturligt. Riktlinjer och program borde vara närmast nödvändigt i stora företag för att homogenisera arbetet som utförs, men vi ställer oss samtidigt frågande till att arbetet utförs efter mallar, på rutin. Det skulle enligt vår mening kunna leda till sämre objektivitet och att inte varje enskilt fall bedöms utifrån sina särskilda förutsättningar

Det är endast respondenten i A som uttryckligen säger att denne känner att analysmodellen utgör ett stöd i det dagliga arbetet. Majoriteten av respondenterna, i byrå B, C och D, känner inget uttalat stöd vilket vi tror beror på modellens generella utformning. De skulle förmodligen känna ett större stöd om lagen mer specifikt talade om hur de ska handskas med olika situationer. Till exempel så anger respondenten i B att de gärna skulle se exempel på hur analysmodellen ska tolkas i olika situationer och respondenten i C anser att det kan vara svårt att fastställa vad de olika hoten egentligen innebär. Samtidigt måste vi ta i beaktning att respondenterna också sagt att den generella hållningen är det som gör modellen så bra eftersom den uppmanar till större eftertanke och noggrannhet. Respondenterna tror att modellen kommer att bli tydligare så snart praxis har utformats vilket är en uppfattning vi delar eftersom hotens innebörd då bör bli tydligare.

5.3.2 Regionala revisionsbyråer

Spridningen som kan ses bland de regionala byråerna huruvida den gamla oberoenderegleringen eller analysmodellen föredras tycks bero på att de inte tidigare arbetat såsom modellen kräver. Om så är fallet har analysmodellen inneburit en förändring i arbetssätten hos de regionala byråerna. Respondenten i G anser att analysmodellen är otydlig och även respondenten i E efterfrågar tydligare direktiv för tolkning av lagen och båda hoppas på att praxis med tiden kommer att förtydliga användandet av analysmodellen. Att ovanstående respondenter uppfattar lagen som

otydlig kan bero på att de inte har så många kollegor inom byrån att diskutera tolkning och användning av modellen med. Det kan även bero på att de inte sätter upp tydliga direktiv och riktlinjer eftersom de är så få inom byrån och anser att en diskussion kring tolkning och användning av modellen är tillräcklig. Vår uppfattning är att även de regionala byråerna skulle gynnas av att analysmodellen mer specifikt angav hur olika situationer ska behandlas.

De flesta, respondenterna i E, F och G, menar att tolkningsutrymmet som modellen ger innebär större flexibilitet och möjlighet att situationsanpassa arbetet, vilket de upplever som positivt. Att de så tydligt känner möjligheten att anpassa arbetet efter olika situationer beror enligt vår mening på avsaknaden av tydliga mallar och riktlinjer. Det kan alltså i den här bemärkelsen vara positivt eftersom det innebär att varje situation tolkas för sig. Att de regionala byråerna dessutom använder sig av externa nätverk vid oklarheter, snarare än att ta hjälp inifrån byrån, tror vi ytterligare bidrar till att de inte blir kvar i samma tankesätt i alla situationer. Att respondenten i H inte anser att byrån påverkas av modellen då de inte ägnar sig åt kombiuppdrag ser vi som att denne inte fullt ut har förstått modellen, som i högsta grad även berör H. Det är osäkert varför respondenten inte tagit till sig modellen i samma utsträckning som de övriga men det skulle kunna bero på en negativ grundinställning till förändringar i lag och arbetssätt. Det skulle då innebära att respondenten avskärmat sig för att slippa omställningar.

Att de regionala byråerna inte upplever att relationen till klienterna har ändrats i samband med införandet av analysmodellen beror troligtvis på att klienterna inte är delaktiga i arbetet med att säkerställa oberoendet. Respondenten i E nämner att de kan vara tydligare gentemot klienten när de ska förklara varför vissa problem inte kan behandlas på grund av hot mot oberoendet då de kan hänvisa till analysmodellen. Det är något som enligt vår mening skulle kunna förbättra relationerna till klienterna. Att inte byrån kan utföra vissa tjänster på grund av att oberoendet är hotat innebär att klienten måste vända sig till någon annan. Att behöva använda flera olika revisionsbyråer ökar troligtvis kostnaden för klienten, varför det är mycket viktigt med en tydlig motivation och hänvisning till lagen då en tjänst måste avböjas.

Det faktum att endast en av de regionala byråerna, E, känner ett stöd av analysmodellen i sitt arbete kan bero på modellens generella utformning och att de

ännu inte hunnit vänja sig vid och utarbeta rutiner utifrån den. Precis som respondenten i E menar vi att praxis kommer att förtydliga modellen, vilket vi tror skulle innebära att fler revisorer upplever den som ett stöd.

Respondenterna i F och G eftersträvar skilda regler för regionala och globala revisionsbyråer. Behovet av delade regelverk diskuteras även generellt inom revisionsbranschen men ur klienternas synvinkel, i samband med promemorian vi nämnt i teorikapitlet. Olika regler för små och stora företag skulle innebära att en revisionsbyrå tvingas arbeta efter två olika regelverk, om de har klienter inom båda grupperna, vilket vi anser vara negativt. I nuläget förekommer ingen diskussion om skilda regler för globala och regionala revisionsbyråer, som F och G efterfrågade. Sådana regler skulle möjligen vara önskvärt genom att byråerna då skulle få enhetliga regler, men samtidigt skulle ett annat problem uppstå. Om skilda regler för olika revisionsbyråer infördes skulle klienterna kunna välja byrå, och därmed välja regler, varför vi är av uppfattningen att om skilda regler ska införas så bör de baseras på klienternas storlek och inte revisionsbyråernas.

5.3.3 Skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer

En tydlig skillnad mellan globala och regionala revisionsbyråer är att de förstnämnda redan innan införandet av analysmodellen hade arbetssätt som liknar de som analysmodellen kräver. Två av de globala byråerna, B och D, hade även modeller som till stor del liknade analysmodellen. Det har lett till att de globala byråerna har haft lättare att tolka och implementera modellen, vilket vi tror till stor del är den faktor som gör att de globala byråerna är mer positiva till analysmodellen än de regionala. Vi tror även att eftersom de regionala byråerna inte hade en liknande modell tidigare har de haft svårare att tolka analysmodellen och upplever den som otydlig.

Både de globala och de regionala byråerna menar att analysmodellen har lett till ökad eftertanke både inför och under uppdragen genom den dokumentation som krävs. Vår uppfattning är dock att förändringen är större hos de regionala byråerna då de inte har samma utförliga riktlinjer som de globala byråerna. Anledningen till att de inte har samma riktlinjer är tämligen naturligt då behovet av sådana inte är lika stort då en byrå med ett mindre antal anställda kan ha likartade arbetssätt utan riktlinjer. Det här

uppmärksammas även i SRS:s vägledning⁸⁶, där det står att behovet av men även förutsättningarna för riktlinjer är mindre i en byrå med få anställda.

Det faktum att revisorerna vid tveksamheter hjälper varandra inom de globala byråerna, medan de regionala tar hjälp av externa nätverk kan enligt oss medföra större objektivitet hos de regionala byråerna. Vi anser att byråerna genom att få in externa åsikter och tolkningar kan komma runt de homogena uppfattningar och arbetssätt som ofta uppstår inom företag, genom en stark företagskultur.

5.3 Vilken inställning har byråerna till revisionsnära och fristående rådgivning samt kombiuppdrag?

5.3.1 Globala revisionsbyråer

Respondenterna i de globala revisionsbyråerna, A, B, C och D, ser revisionsnära rådgivning som essentiell för revisionen eftersom att brister måste påvisas för att granskningen av räkenskaperna ska kunna genomföras på ett bra sätt. Vi kan förstå deras åsikt eftersom en tänkbar situation skulle kunna vara att deras klient gör samma fel om och om igen utan att revisorn kan säga annat än att det är fel. Å andra sidan så kan revisorns vilja att hjälpa klienten eller klientens önskan om mer och mer hjälp resultera i att revisorns inblandning i bokslutsfrågor blir så stor att oberoendet inte kan säkras.

Samtliga respondenter säger att den fristående rådgivningen är en lika acceptabel och självklar tjänst att erbjuda som den revisionsnära rådgivningen. Däremot är de mer restriktiva med de frågor de bistår sin klient med eftersom det är viktigt att varje situation bedöms utifrån sina premisser. Anledningen till att respondenterna ser på den fristående rådgivningen på det här sättet är densamma som till den revisionsnära, nämligen för att de ska kunna ha ett optimalt förhållande till sin klient så måste de kunna bistå med råd. Vi tycker det är bra att de har en större medvetenhet om hoten som finns mot oberoendet när det gäller fristående rådgivning eftersom de då kan uppmärksamma hot och vidta motåtgärder. Vi ifrågasätter dock om det är tillräckligt för att bedömningen av varje situationen inte ska bli slentrianmässig, det vill säga om den medvetenhet som byråerna har räcker för att bevara oberoendet.

⁸⁶ Revisorssamfundet SRS (2002)

Respondenten i byrå B är den enda av de globala som säger att de inte utför kombiuppdrag av den anledningen att de anser att de utsätts för självgranskningsshotet genom att revidera sina egna kollegor. Vi ser positivt på att de dragit en så skarp linje för byrån men kan samtidigt se att det skulle kunna innebära att vissa potentiella klienter väljer bort byrån av just den anledningen. Byrå A, C och D som utför den här typen av uppdrag uppger ingen speciell anledning i intervjuerna. En sak som samtliga respondenter framhåller är vikten av att, som revisor, inte vara delaktig i både revision och bokföring eller bokslut. Vi ställer oss något frågande till om ovanstående åsikt bara är ett uttryck för vad RevL föreskriver eller om det är något de verkligen tycker.

5.3.2 Regionala revisionsbyråer

Respondenterna i de regionala byråerna, E, F, G och H anser att det i arbetet med revisionen måste förekomma revisionsnära rådgivning under förutsättning att varje fall bedöms enskilt. Dock får rådgivningen under inga omständigheter påverka klientens beslutsfattande. Respondenterna anser att den revisionsnära rådgivningen behövs för att revisionen ska kunna genomföras på ett tillfredsställande sätt. Vi tycker det är positivt att de är så uppmärksamma på risken för hot såsom självgranskning eller egenintresse genom att de endera reviderar sig själva eller ger råd som kan gynna dem själva. Emellertid kan konsekvensen bli att de är överambitiösa i bedömningen av de olika situationerna vilket kan vara både tids- och kostnadskrävande.

Ingen av de regionala byråerna erbjuder fristående rådgivning. Varför de inte gör det framgår inte av intervjumaterialet. Vi kan tänka oss att deras åsikter om den revisionsnära rådgivningen, det vill säga stor oro för hot mot oberoendet, gör det i princip omöjligt att erbjuda fristående rådgivning eftersom den saknar anknytning till revisionen.

Byrå E och F utför kombiuppdrag och anser att uppdragen gynnar både revisor och klient därför att det ger revisorn bättre kunskap om klientens verksamhet. Därtill har våra respondenter, E och F, uppgivit att de litar mer på siffror som sammanställts av en kollega från samma byrå. De påpekar dock att det är viktigt att se på bokslutet med ”nya ögon” under revisionen. Det ser vi som motsägelsefullt eftersom det verkar svårt att inleda revisionen helt ofärgad av de diskussioner som antagligen förts på byrån, kring klienten. Självgranskningsshotet känns också mer överhängande eftersom det

handlar om byråer med ett fåtal anställda där risken borde vara större att den som reviderar har inblick i redovisningsarbetet. Vi tror också att resultatet blir lägre revisionskostnader då revisorn inte lägger ner lika mycket tid på att kontrollera bland annat avstämningar utan väljer att lita på det som kollegan gjort. En annan aspekt med att revisorn litar på det som kollegorna har sammanställt är att eventuella fel inte upptäcks vilket är ett problem. Revisionsbyrå G och H utför inte kombiuppdrag då de inte anser det vara lämpligt. Anledningen respondenterna uppger är att det kan påverka oberoendet negativt. Respondenten i H uttrycker även en önskan om att kombiuppdrag förbjuds helt och hållet eftersom vederbörande inte tycker att det är rimligt att regionala byråer utför sådana uppdrag. Det är bra att G och H har uppmärksammat problematiken kring kombiuppdrag och därmed bestämt att de inte ska anta sådana. Genom att göra så har de reducerat hotbilden mot oberoendet men samtidigt är risken påtaglig att de inte lockar till sig lika många klienter som de hade kunnat göra.

5.3.3 Skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer

Både de globala och de regionala revisionsbyråerna har uppfattningen att revisionsnära rådgivning behövs i samband med revision. Den skillnad vi uppmärksammat är att de regionala uttrycker en större oro över ett hotat oberoende vilket leder eftertanke. Det visar sig genom att de uttryckligen poängterar att inga omständigheter får inverka på klientens beslut. Vi tror att de regionala byråernas storlek gör dem mer ekonomiskt beroende av varje enskild klient varför det är viktigt för dem att tidigt uppmärksamma eventuella hot så att motåtgärder kan vidtas. Det är viktigt för de regionala att stävja hotet eftersom alternativet är att avsäga sig uppdraget i enlighet med analysmodellen. Vi tror inte att de regionala byråerna har råd att avsäga sig uppdrag då det på sikt kan medföra ekonomiska svårigheter, även om intäkterna från klienten i förhållande till byråns övriga klienter inte är av avgörande betydelse. De globala byråernas avsaknad av oro för hotat oberoende är också värt att notera då det kan innebära att hot uppstår i onödan som de egentligen hade kunnat åtgärda.

Ser vi till den fristående rådgivningen upplevs den som en väsentlig del av revision, av respondenterna i de globala byråerna medan de regionala inte erbjuder tjänsten. De regionala uppmanar istället sina klienter att ta kontakt med sakkunniga utanför byrån. Det förvånar oss inte eftersom en regional byrå med få anställda har svårt att erbjuda

konsultuppdrag på grund av tids- och resursbrist, brister som inte finns hos de globala. Den eftertanke som de regionala har vid revisionsnära rådgivning visar sig först vid fristående rådgivning hos de globala. Vi tror att de regionala byråerna inte erbjuder fristående rådgivning eftersom det skulle medföra stora risker för hotat oberoende.

När det gäller kombiuppdrag blir även de globala mer restriktiva i sina förhållningssätt eftersom samma revisor enligt lag inte får utföra både revisions- och bokförings- eller bokslutsuppdrag åt samma klient. Tre av de fyra globala, A, C och D, arbetar med kombiuppdrag men är noggranna med att ha tydliga gränsdragningar mellan de som reviderar och de som utför övriga tjänster. Två av de regionala, E och F, är av samma mening som de tre ovanstående men går ett steg längre. De anser nämligen att ett kombiuppdrag gynnar både klienten och revisorn då den sistnämnde får djupare kunskaper om klientföretaget. Övriga, global B samt regional G och H, utför inte kombiuppdrag då de anser att de utgör ett hot mot oberoendet, det hot som teorin benämner självgranskningshotet. Vi kan således inte urskilja någon skillnad mellan globala och regionala byråer utan uppdelningen ter sig i form av två mixade grupper, A, C, D, E, F samt B, G, H.

5.4 Vilka hot mot oberoendet, relaterade till analysmodellen, upplever byråerna?

5.4.1 Globala revisionsbyråer

Bland de globala byråerna uttrycker respondenterna tre hot som kan relateras till analysmodellen. Respondenten i A ger exempel på en situation där byrån har revisionsansvar för båda parter i ett mål som går till domstol. Om revisorn skulle bli tvungen att välja sida vid en tvist så är det sannolikt att den klient som representerar störst inkomst skulle väljas. Ett sådant val skulle kunna innebära ett hot mot oberoendet i form av partsställningshot, alternativt så skulle generalklausulen medföra att revisionsuppdraget måste sägas upp. Respondenten i B skildrar problematiken kring släktförhållanden mellan revisionsgruppen och klienten som ett påtagligt hot mot oberoendet. Vi tolkar situationen som ett tydligt fall av vänskapshot baserat på den teori om analysmodellen som vi presenterat. Respondenten i C ger inga exempel på situationer utan säger bara att vänskapshotet och framförallt självgranskningshotet är de mest distinkta. Respondenten i D beskriver också en situation, där vi tror att det

är självgranskningshotet som är störst, som handlar om att revisorn utför en due diligence och därefter antar revisionsuppdrag åt samma klient. Vi tror att det finns goda anledningar till att det är ovanstående hot, relaterade till analysmodellen, som upplevs av respondenterna. Respondenten i A har till exempel som huvudsaklig syssla rådgivning vilket kan vara förklaringen till att vederbörande upplever partsställningshotet som störst, vilket är ett hot som bland annat kan relateras till rådgivning. Att respondenten i B ser vänskapshotet som störst tror vi kan bero på att byrån inte erbjuder kombiuppdrag. Vi baserar vårt antagande på att respondenterna i C och D, som främst sysslar med revision precis som respondenten i B, upplever självgranskningshotet som störst. Skillnaden är alltså att respondenterna i C och D erbjuder kombiuppdrag till sina klienter vilket medför att de upplever risken för självgranskning som mest trolig.

5.4.2 Regionala revisionsbyråer

Bland de regionala byråerna uttrycker respondenterna två hot som kan relateras till analysmodellen. Respondent E och F uppger att självgranskningshotet är tydligast inom deras verksamhet, men det framkommer inte varför. Vad respondenten i G upplever framkommer inte av intervjun. Respondenten i H ger som exempel en klient som blir av ekonomisk betydelse för byrån genom att utgöra för stor del av intäkterna. Därmed tolkar vi att respondenten i H upplever egenintressehotet som störst. Vi kan således spekulera i att respondenternas, i E och F, åsikt härrör till att de arbetar med kombiuppdrag vilket byrå G och H inte gör. Varför byrå H upplever egenintressehotet som störst har vi ingen förklaring till. (verkar inte tagit till sig analysmodellen, kanske inte uppmärksammat att de andra hoten finns)

5.4.3 Skillnader mellan globala och regionala revisionsbyråer

Vi kan inte se några skillnader gällande vilka hot, relaterade till analysmodellen, som de globala och regionala byråerna uppfattar. Den enda gruppering som vi kan hitta bland våra respondenter är att de fyra byråer, C, D, E och F, som utför kombiuppdrag också anger att självgranskningshotet upplevs som störst.

6

~ SLUTSATS ~

Här besvarar vi vår frågeställning och presenterar våra förslag till framtida forskning. Nedanstående avsnitt utvärderar vilken skillnad det finns mellan globala och regionala revisionsbyråers uppfattning avseende oberoende, analysmodellen, rådgivningstjänster och hot relaterade till analysmodellen.

6.1 Hur tolkas begreppet oberoende?

De globala byråerna anser att en gemensam tolkning av begreppet oberoende bör finnas. De säger dock samtidigt att så inte är fallet i dagsläget. I förlängningen bör det innebära att de arbetar mot att utveckla samsyn kring begreppet såsom FAR önskar. Respondenterna i de globala byråerna, A, B och D, tror att tolkningarna av oberoendet skiljer sig åt såväl inom som mellan revisionsbyråer. Under intervjuerna har respondenterna i de regionala byråerna inte uttryckt någon åsikt huruvida de tror tolkningar går isär mellan byråerna. De anser dock att tolkningarna inte går isär inom byrån eftersom samsyn nås genom diskussion. Vi förmodar att de globalas vilja att arbeta för att nå samsyn, kring begreppet oberoende, grundar sig på att de vill föra fram sina egna tolkningar av begreppet för att de ska utvecklas till god revisorssed. Av våra åtta respondenter är det endast A och C som tar upp faktiskt och synbart oberoende. Det faktum att ingen av de regionala byråerna tar upp begreppen beror förmodligen på att de inte arbetar utifrån dem.

6.2 Hur ser byråerna på förändringsarbetet och användningen av analysmodellen i samband med dess införande?

En tydlig skillnad mellan globala och regionala revisionsbyråer vad gäller analysmodellen, är att de globala byråerna är mer positiva till den vilket beror på att

implementeringen har varit lättare för dem. Implementeringen var i sin tur lättare då de haft liknande modeller redan innan.

Införandet av analysmodellen har inte lett till några förändringar i klientrelationerna, varken i de globala eller de regionala byråerna, vilket vi tror främst beror på att klienten inte är delaktig i arbetet med att säkerställa oberoendet.

Majoriteten av byråerna, såväl globala som regionala, upplever inte att analysmodellen utgör ett stöd i det dagliga arbetet, vilket förmodligen beror på att modellen är generellt utformad och inte anger hur specifika problem ska behandlas. Flera av de regionala byråerna anser även att analysmodellens utformning är otydlig. Samtidigt som utformningen gör att den upplevs otydlig så framhålls den generella hållningen som positiv då den uppmanar till eftertanke. Vår slutsats blir att modellen bör bli tydligare och utgöra ett större stöd i takt med att praxis växer fram eftersom att hotens innebörd kommer att tydliggöras.

6.3 Vilken inställning har byråerna till revisionsnära och fristående rådgivning samt kombiuppdrag?

Vi kan genom analysen av vår empiri säkerställa att samtliga våra globala och regionala respondenter anser att revisionsnära rådgivning är en essentiell del av revision. Anledningen är att utan den revisionsnära rådgivningen skulle de inte kunna tala om för klienten *vad* som till exempel är fel i årsredovisningen, bara *att* det är fel. Skillnaden vi kan se mellan grupperna är att de regionala ser en större risk med revisionsnära rådgivning än de globala. Vi tror det beror på att de regionala måste avsäga sig uppdragen om oberoendet är hotat, och motåtgärder inte hjälpt, då det kanske inte finns någon annan inom byrån som kan ta över uppdraget. Att de globala inte uppmärksammar risken på samma sätt som de regionala anser vi är riskabelt eftersom hoten kan gå dem förbi så att oberoendet inte vidhålls.

Skillnaden gällande fristående rådgivning är att de regionala inte erbjuder tjänsten, vilket antagligen beror på deras osäkerhet redan ifråga om den revisionsnära rådgivningen. Ur deras perspektiv är det därmed ännu större risk för att hot mot oberoendet uppstår när fristående rådgivning utförs. Dessutom har de regionala inte samma resurser i form av antal anställda samt anställda med specifik kompetens i sakfrågor såsom skatt. Alla de globala byråerna erbjuder fristående rådgivning vilket

vi förutsätter är för att erbjuda klienter en helhetslösning så att de inte behöver anlita mer än en byrå. Därtill finns naturligtvis det ekonomiska incitamentet i och med att den fristående rådgivningen är särskilt inkomstbringande vilket medför att tjänsten erbjuds så länge resurser i form av personal och tid räcker.

Några skillnader mellan grupperna regionala och globala kan vi inte utröna vad gäller kombiuppdrag. Det är tre globala, A, C och D, samt två regionala, E och F, som erbjuder tjänsten. Den enda slutsatsen vi kan dra att de byråer som erbjuder tjänsten tycker den är bra och de som inte erbjuder den anser att tjänsten utgör ett hot mot oberoendet.

6.4 Vilka hot mot oberoendet, relaterade till analysmodellen, upplever byråerna?

Vår undersökning visar att det inte förekommer några skillnader mellan de globala och regionala byråerna avseende vilka hot, relaterade till analysmodellen, som upplevs som störst. Anledningen till att en skillnad inte går att fastställa, mellan grupperna, är respondenternas mycket spridda åsikter i frågan. Det kan även tilläggas att åsikterna är lika spridda inom grupperna. Det kan bero att vi har haft för få respondenter för att kunna besvara vilka skillnader som förekommer mellan globala och regionala byråer avseende ovanstående fråga.

Det enda mönster vi kan urskilja är att de respondenter som anger självgranskning som det största upplevda hotet är de som arbetar på byråer som utför kombiuppdrag. Huruvida det är en tillfällighet eller inte kan vi inte säga men det kan vara så att de missuppfattat innebörden av självgranskningshotet och tror att det kan uppstå vid kombiuppdrag. Självgranskning kan dock endast uppstå när en revisor granskar sig själv, vilket man inte gör vid kombiuppdrag eftersom två olika personer inom samma byrå gör bokföringen respektive granskningen.

6.5 Förslag till fortsatt forskning

I vår avgränsning har vi fokus på revisorns synsätt och har därmed avskrivit möjligheten att se klientföretagets perspektiv på oberoendet. Att se problemet ur deras synvinkel är en aspekt vi anser värd att utreda. Speciellt eftersom våra respondenter inte verkar involvera sina klienter i bevakningen av oberoendet överhuvudtaget.

Frågan är då om klienterna är helt omedvetna om problematiken eller om de helt enkelt lämnar åt revisorn att bevaka det.

Oberoendet är en del av det som diskuteras inom revisionsbranschen just nu. Dagligen skrivs artiklar i ämnet bland annat om den promemoria⁸⁷ som vi tidigare nämnt i uppsatsen. I Dagens Industri har redovisningsjävet debatterats eftersom det innebär att revisorn eller revisionsbyrån inte får assistera klienten med redovisningen. Om promemorian accepteras blir följden en ökad revisionskostnad vilket framförallt kommer att drabba småföretagare.⁸⁸ Aspekten av detta togs även upp av våra respondenter där bland annat en av dem säger: *”Samtidigt så blir det ju den där effekten att det är ett litet antal personer och företag som har misskött sig och det ska då drabba den stora massan i vanlig ordning.”* En konsekvensanalys av införandet vore intressant, dels ur klient- och dels ur revisionsbyråperspektiv.

Som vi nämnde i vår problemdiskussion har rotationsregler diskuterats. Vi kan se både för- och nackdelar med reglerna. Grundprincipen med reglerna är naturligtvis att säkra oberoendet vilket är positivt medan en nackdel är att när revisorn byts ut kan viktig företagskunskap gå förlorad. Frågan är således om fördelarna är större än nackdelarna.

⁸⁷ Promemoria 2003-06-25 *Några frågor om revision*

⁸⁸ Dagens Industri 041216 *De regionala får betala för de globalas skandaler*, s.16-17

~ KÄLLFÖRTECKNING ~

Artiklar:

De små företagen behöver egna regler. Bilaga till Svenska Dagbladet utgiven av FAR 041124

Engerstedt, U, Strömqvist, A. *Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler.* Balans nr 10 2003

Holmquist, B. *Revisorn, oberoendet och analysmodellen.* Balans nr 10 2001

Kodgruppen: Åsbrink, E, Dahlbäck, C, Forseke, K, Forsgårdh, L E, Hessius, K, Mortensson, A, Nivert, M, Otterbeck, L, Rydén, B, Brandinger, R, Halvarsson, E, Skog, R, Thorell, P, Lekvall, P, Kristiansson, B. *En svensk kod för bolagsstyrning. Kodens regler om finansiell rapportering och revision.* Balans nr 4 2004

Levander, M. *De regionala får betala för de globalas skandaler.* Dagens Industri nr 283, 2004

Elektroniska källor:

<http://web.telia.com/~u40603809/due.htm>, Wallqvist, Bruzelius & Partners (041210)

Ju2003/3072/L1. Sammanställning av remissyttranden över promemorian "Några frågor om revision"

http://www.regeringen.se/sb/d/1611/a/12638/m/wai;_K82yOf (041209)

Revisorernas roller och oberoende, Rapport till AP, 2004

www.ap1.se/upload/pdf-filer/Revisorsrapport%202004.pdf (041215)

www.analyskritik.press.se/ekonomi/enronkapitalismen.htm (041220)

www.eniro.se (041114)

www.far.se/doc/docSnabbprotokoll%20debatt20i%20riksdagen.doc (050106)

www.foretagarna.se/index.asp (050106)

www.investorwords.com (050106)

Lagar och lagförslag:

Promemoria 2003-06-25 *Några frågor om revision*

Proposition 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

Revisorslagen (1995:528)

Revisorslagen (2001:883)

SOU 1993:43 Betänkande av revisionsbolagsutredningen, Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, Nordstedts tryckeri AB, Stockholm 1999

Litteratur:

Artsberg, K. *Redovisningsteori, -policy och -praxis*, Liber Ekonomi 2003

Bonniers Lexikons Ordbok, Bonnier Lexikon AB 2002

Diamant, A. *Revisorers oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus Förlag, Uppsala 2004

Eriksson, L T, Wiedersheim-Paul, F. *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi 1997

FAR:s samlingsvolym del II Revision, Revisorer, FAR Förlag AB, Stockholm 2004

Jacobsen, D I. *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund 2002

Kvale, S. *Den kvalitativa forskningsintervjun*, Studentlitteratur, Lund 1997

Neuman, L W. *Social research methods: qualitative and quantitative approaches*, Allan & Bacon, USA 2000

Revisorsamfundet SRS *Vägledning för revisorer: analysmodellen*, SRS Service AB, Stockholm 2002

Svenning, C. *Metodboken*, Lorentz förlag 1996

Uppsatser:

”En analys av revisorns oberoende” Kandidatuppsats HT 2002 vid LU, löpnr 10947

”Den nya revisorslagen och revisorns oberoende” Magisteruppsats VT 2002 vid LU, löpnr 10581

”Oberoende revisor – tillåtna och otillåtna verksamhetsområden för revisorer” Kandidatuppsats HT 2002 vid LU, löpnr 10972

”Revisorns oberoende. Revisorers tolkningar av senarier framtagna ur analysmodellen. En surveyundersökning i tre stora och tre små revisionsbyråer” Magisteruppsats HT 2003 vid LUTH
<http://epubl.luth.se/1402-1552/2003/12/> (041203)

Bilaga 1: Intervjufrågor

Hur länge har du arbetat som revisor?

Hur länge har du arbetat inom denna byrå?

Är du auktoriserad eller godkänd revisor?

Vilken typ av uppdrag arbetar du främst med? (revision, rådgivning etc)

Om du tänker på dessa olika uppdrag, hur skiljer sig dessa åt med hänsyn till:

- Längd?
- Tillvägagångssätt?
- Dina huvudsakliga uppgifter i dessa uppdrag?

Hur uppfattar du ditt oberoende i de olika typerna av uppdrag?

Vilka skillnader finns?

Vilken av den gamla lagen med förbudskatalogen och den nya med analysmodellen föredrar du?

Varför?

Har den nya lagen förändrat relationerna till dina uppdragsklienter?

Om ja, hur har de förändrats?

Känner du ett stöd av den nya lagstiftningen i ditt arbete?

Om ja, på vilket sätt?

Om nej, varför inte?

Hur skulle lagen eller praxis vara utformad för att underlätta ditt arbete?

Har ni på er byrå utformat riktlinjer för hur oberoende ska definieras?

Hur ser de ut?

Tror du att de finns skillnader inom byrån hur olika revisorer uppfattar oberoende?

Har det hänt att ni inte varit oberoende under ett påbörjat uppdrag?

Vilken har varit den vanligaste orsaken till detta?

Hur har detta åtgärdats?

Vad anser du om att revisionsbyråer utför både konsult- och revisionsuppdrag åt samma klienter?

Tycker du att rådgivning kan ges i samband med revision?

Om ja, i vilken utsträckning?

Bilaga 2: Bestämmelser om jäv

ABL 10:16 Den får inte vara revisor som

1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag, eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses under .
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 2 eller är besvägrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
6. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderbolag får inte vara revisor i dess dotterbolag. Lag (1998:760).⁸⁹

⁸⁹ Far.s samlingsvolym del II 2004, s.237