



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

MAGISTERUPPSATS
FEK 591
JUNI 2007

**REVISORNS OBEROENDE
I DEBATT
OCH
REGLERINGAR
1980-2007**

FÖRFATTARE:
MADELEINE FRIBERG 820902
TANJA LARSSON 771101

HANDLEDARE:
ANNE LOFT
PERNILLA BROBERG

SAMMANFATTNING

Uppsatsens titel	Revisorns oberoende i debatt och regleringar 1980-2007
Saminariedatum	2007-06-08
Ämne/kurs	Magisteruppsats i företagsekonomi, revision, 10 poäng (FEK 591)
Författare	Madeleine Friberg, Tanja Larsson
Handledare	Anne Loft, Pernilla Broberg
Fem nyckelord	revision, revisor, analysmodellen, revisorns oberoende, reglering

Syfte Vårt syfte är att genom en studie över en tidsperiod som sträcker sig från början av 1980-talet till idag beskriva en bild av diskussionen om revisorns oberoende för att sedan analysera hur den har förändrats genom åren och hur regleringen för revisorers oberoende anpassats till utvecklingen i samhället i Sverige men också internationellt i den mån Sverige påverkats.

Metod Vi har gjort en kvalitativ studie av longitudinell design där vi samlat in vår empiri genom artikelstudier samt personliga intervjuer med syftet att göra en deskriptiv studie av hur verkligheten ser ut.

Teoretiska perspektiv Revisorernas arbete styrs av ett stort antal lagar och regleringar. Internationella regelverk har kommit att få mycket stor inverkan på de svenska på grund av en internationell strävan efter harmoniserade regelverk. Lagstiftaren strävar efter att anpassa reglerna efter utvecklingen och då risker mot revisorns oberoende ansetts öka har regleringarna på senare tid skärpts.

Empiri Artikelstudier visar att revisorns oberoende är en fråga som diskuterats flitigt såväl i artiklar från 1980-talets början som under början av 2000-talet. Av våra intervjuer framgår att skillnaderna är stora för revisorer på olika typer av revisionsbyråer men inrättande av nya lagar och då främst analysmodellen har påverkat dem båda, dock inte i särskilt stor utsträckning med undantag för dokumentationskrav.

Slutsatser Under 1980-talet diskuterades revisorns oberoende men några större ändringar i lagar och regleringar gjordes inte. På 1990-talet gjordes däremot mycket forskning kring revisorns oberoende i Europa, vilket ledde till stora lagändringar internationellt och därmed också i Sverige, som numera var en del av Europeiska Unionen. Det som huvudsakligen hänt på 2000-talet, då frågan alltjämt är aktuell, är att de regleringar som finns har moderniserats.

SUMMARY

Title	Independence of Auditors in Debate and Regulations 1980-2007
Seminar date	2007-06-08
Course	Master Thesis in Business Administration, 10 Swedish credits (15 ECTS) Major: Accounting
Authors	Madeleine Friberg, Tanja Larsson
Advisors	Anne Loft, Pernilla Broberg
Key words	audit, auditor, analysis model, auditors' independence, regulations

Purpose Our purpose is to do a study of auditors' independence from 1980 until today and describe the discussion regarding the subject and analyse how it has changed during this period as well as how the regulations for auditors' independence have been adjusted to the development in society in Sweden but also internationally.

Methodology We have done a qualitative study with a longitudinal design with the aim to make a descriptive study of the reality, where the outcome is the result of studies of articles as well as personal interviews.

Theoretical perspectives Auditors are obligated to follow a large number of laws and regulations. International regulations have to a large extent influenced Swedish regulations because of an international intention to harmonise laws. The aim of the legislator is to adjust the regulations to the development in society and since threats to auditors' independence are considered to now be greater the regulations have been made stricter.

Empirical foundation Studies of articles show that auditors' independence was discussed frequently as well in the first years of the 1980s as in the last few years. From our interviews it is clear that the differences between big and small audit firms are large but implementations of new regulations; mainly the analysis model; have affected both, yet not in a particularly large extent except for increased requirements of documentation.

Conclusions During the 1980s the auditors' independence was discussed but no major regulation changes were made. During the 1990s much research was made within the subject in Europe. This led to major changes of laws internationally and subsequently in Sweden, which was now a part of the European Union. The main differentials in the 21st century are modernizations of existing legislation.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemområde.....	2
1.3 Problemformulering.....	3
1.4 Syfte	3
1.5 Avgränsning	3
1.6 Disposition	3
2. Metod	4
2.1 Forskningsansats.....	4
2.2 Empiriska studier	5
2.2.1 Urval.....	6
2.2.2 Tillvägagångssätt	6
2.3 Intervjuer	6
2.3.1 Urval av respondenter	7
2.3.2 Tillvägagångssätt	7
2.4 Reliabilitet och validitet.....	8
3. Referensram.....	10
3.1 Revision.....	10
3.1.1 Revisionens historia och utveckling	11
3.1.2 Grundprinciperna vid revision	12
3.1.3 Oberoende.....	13
3.1.4 Revisionskommittéer.....	13
3.2 Rådgivning	14
3.2.1 Rådgivningens historia och utveckling	15
3.3 Lagar och regleringar.....	16
3.3.1 Analysmodellen	19
3.3.1.1 Analysmodellens uppkomst.....	20
3.4 Organisationer inom revisionsbranschen	21
3.4.1 Revisorsnämnden (RN)	21
3.4.2 FAR SRS	22
3.4.3 Nordiska Revisorsförbundet (NRF)	23
3.4.4 Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)	23
3.4.5 International Federation of Accountants (IFAC).....	24
4. Empiri – lagar och regleringar samt artiklar	25
4.1 Lagar och regleringar och deras ändring över tid.....	25
4.2 Artiklar	26
4.2.1 År 1980-1984.....	26
4.2.1.1 Lagar och regleringar	27
4.2.1.2 Sverige	27
4.2.1.3 Internationellt.....	27
4.2.1.4 Rådgivning.....	28
4.2.2 År 1985-1989.....	28
4.2.2.1 Lagar och regleringar	28
4.2.2.2 Sverige	29
4.2.2.3 Internationellt.....	29
4.2.2.4 Rådgivning.....	29
4.2.3 År 1990-1994.....	30
4.2.3.1 Lagar och regleringar	30

4.2.3.2 Sverige	31
4.2.3.3 Internationellt	31
4.2.3.4 Rådgivning	31
4.2.4 År 1995-1999	33
4.2.4.1 Lagar och regleringar	33
4.2.4.2 Sverige	33
4.2.4.3 Internationellt	34
4.2.4.4 Rådgivning	34
4.2.5 År 2000 – 2004	35
4.2.5.1 Lagar och regleringar	35
4.2.5.2 Sverige	35
4.2.5.3 Internationellt	36
4.2.5.4 Rådgivning	37
4.2.6 År 2005 – 2007	37
4.2.6.1 Lagar och regleringar	37
4.2.6.2 Sverige	38
4.2.6.3 Internationellt	38
5 Empiri – intervjuer	39
5.1 Intervju 1: revisor på en stor revisionsbyrå	39
5.1.1 Presentation	39
5.1.2 Lagar och regleringar	39
5.1.3 Rådgivning	41
5.1.4 Ekonomiskt oberoende och gåvor	42
5.2 Intervju 2: revisor på en liten revisionsbyrå	42
5.2.1 Presentation	43
5.2.2 Lagar och regleringar	43
5.2.3 Rådgivning	44
5.2.4 Ekonomiskt oberoende och gåvor	44
6. Analys	46
6.1 Analys av artiklar	46
6.1.1 Lagar och regleringar	46
6.1.2 Rådgivning och andra hot mot oberoende	47
6.2 Analys av intervjuer	48
6.2.1 Lagar och regleringar	48
6.2.2 Rådgivning och andra hot mot oberoende	49
6.3 Sammanfattande analys	50
6.3.1 Lagar och regleringar	50
6.3.2 Rådgivning och andra hot mot oberoende	50
7. Slutdiskussion	52
7.1 Lagar och regleringar	52
7.2 Rådgivning och andra hot mot oberoende	54
7.3 Sammanfattande kommentarer	56
7.4 Förslag till fortsatta studier	57
Referenslista	58

Bilaga 1: Tidslinje 1980-2008

Bilaga 2: Analysmodellen

Bilaga 3: Regel två från FARs yrkesetiska regler – 1977 samt 2007

Bilaga 4: Frågeformulär för personliga intervjuer

1. Inledning

Här följer en inledande presentation av studiens syfte med en kortfattad introduktion i ämnesområdet. Bakgrunden och problematiken kring ämnet beskrivs och avslutas i en frågeställning.

1.1 Bakgrund

Den information ett företag lämnar ut berör många och det är viktigt att den är tillförlitlig. Därför är det också viktigt att den granskas av en revisor som är oberoende från företaget, något som kan ses som en självklarhet.¹ Gränsdragningen för när en revisor ska anses vara så beroende att tillförlitligheten till hans arbete och därmed till företagets redovisning hotas är dock inte lika självklar, varken i teorin eller i praktiken². Liksom en revisors oberoende utåt sett inte innebär en garanti för att han verkligen är oberoende, likadant är det inte säkert att andra ser honom som oberoende trots att han är det. Båda aspekterna är viktiga för en revisor att ta hänsyn till då han åtar sig uppdrag.³

Frågor kring revisorns oberoende har funnits lika länge som revision har funnits men ämnet har blivit allt mer omdiskuterat de senaste åren.⁴ I takt med att näringslivet blivit alltmer komplext och efter flera stora redovisningsskandaler har högre krav börjat ställas på revisorer då det gäller oberoende, både av intressenter och från övriga samhällets sida. Detta har lett till att regleringar i lagar och förordningar har gjorts striktare i strävan efter att säkerställa att revisorn håller sig oberoende såväl till synes som i verkligheten.⁵ På europeisk nivå har EG:s åttonde bolagsdirektiv, även kallat revisorsdirektivet, som reglerar bland annat revisorns oberoende nyligen gjorts om för att vara bättre anpassat till 2000-talet snarare än 1980-talet då det först infördes⁶. I Sverige infördes en ny revisorslag den första januari 2002 och enligt den ska en revisor inför varje uppdrag styrka sitt oberoende efter en prövning enligt den så kallade analysmodellen⁷.

En del anser att en revisor aldrig kan bli helt oberoende. Inte minst för att det är klienten som betalar revisorn för hans arbete.⁸ Alla är dock inte av denna åsikt utan det är även en fråga om huruvida revisorn kan upprätthålla integritet och vad han har för förhållning till sina klienter⁹. Ett hot mot oberoende som är av stor vikt är revisorns rådgivning till sin klient i frågor som har ett samband med revisionen¹⁰. Kanske ägnar sig revisorer inte åt rådgivning i större utsträckning nu än tidigare men frågan är högst aktuell i debatten och efterfrågan på

¹ FAR (2002) kap. 5, Hayes et al (2005) kap. 3

² Edgren (1990)

³ Hayes et al (2005) kap. 3

⁴ FAR (2006a) kap. 7

⁵ Holmquist (2001b), Holmquist (2002)

⁶ Diamant, Holm och Strömberg, (2006)

⁷ Johansson (2002)

⁸ Trehörning (1998)

⁹ Langsted (1999)

¹⁰ Svensson (1991)

konsultation sägs vara större nu än för ett antal år sedan¹¹, kanske på grund av ett mer komplext lagsystem och att små företag ofta saknar tillräcklig kompetens inom redovisning.¹² Då revisorn besitter mycket kunskap anses det ofta självklart att fråga honom om redovisningsfrågor och liknande, något som kanske inte alltid är lämpligt ur oberoendepunkt. Men genom revisionen får revisorn en djup kunskap i de företag han granskar och är därmed den som lättast kan ge råd.¹³ Att hyra in utomstående konsulter som inte är insatta i företagets situation är ofta för dyrt, särskilt för små företag¹⁴. En annan fördel med att revisorer ger rådgivning är att de genom denna ökar sin kompetens inte bara i revisionsfrågor utan även i andra frågor som har ett nära samband med revision, vilket ökar kompetensen i stort inom revisionsbyråerna¹⁵. Rådgivning gör också branschen mer attraktiv¹⁶.

1.2 Problemområde

Vid flera tidigare utredningar i början av 1990-talet har man kommit fram till att regleringen varit ganska bra som den varit¹⁷. Man kan då undra vad den hårdare regleringen fått för konsekvenser för revisorerna; om efterlevnad av dessa nya regler inneburit några stora förändringar i praktiken och om de underlättar för dem i deras arbete för att hålla sig oberoende?

Förutom detta diskuterar vi hur synen på revisorns oberoende ändrats genom åren, från 1980-talet till nutid. Kanske är det så att förutsättningarna ändrats för revisorerna, att mer rådgivning behövs nu på grund av en mer komplex lagstiftning och att det kan innebära större hot mot deras oberoende, vilket i sin tur krävt en hårdare reglering? Rådgivning är en viktig del av revisorns arbete och upptar en stor del av debatten om revisorns oberoende så vi kommer att ägna särskilt utrymme åt rådgivning. Vi undersöker om revisorns oberoende inte ansågs vara lika hotat förr i tiden som nu och om lika mycket rådgivning gjordes då som nu. Och har man genom de nya striktare regleringarna kommit närmare en lösning på problemet i den ständiga strävan efter att minimera hotet mot revisorers oberoende för att öka tillförlitligheten till företagets finansiella rapporter, utan att för den skull minska kvaliteten på företagets redovisning genom att inte utnyttja revisorernas kompetens? Som en vinkling på denna sista fråga har vi undersökt frågan om det fungerar i praktiken att små och stora revisionsbyråer följer samma regleringar. Alla ska ju följa lagar och regler men en stor revisionsbyrå kan tänkas ha interna ännu hårdare regler satta högt upp i organisationen på ett internationellt plan. Och då små revisionsbyråer ofta granskar små företag, som ofta inte har kompetens inom redovisning, blir revisorn kanske gärna även en rådgivare åt sina klienter?

¹¹ Wennberg (1991b), Trehörning (1993c)

¹² Gärdfors (1990)

¹³ Persson (1988)

¹⁴ Wennberg (1991c), Markland, Björn och Engblom Fredriksson, Karin (1999)

¹⁵ Olsson (1988)

¹⁶ Jägerhorn (1981)

¹⁷ Markland (2001)

1.3 Problemformulering

- På vilket sätt har frågan om revisorns oberoende utvecklats i debatten genom åren? Har frågan en ny infallsvinkel eller nya förutsättningar nu än 1980?
- Har man kommit närmare en lösning i problematiken kring att dra en gräns för när en revisors oberoende är hotat och hur revisorns oberoende kan regleras på ett bra sätt?
- Skiljer sig revisorns oberoende i praktiken åt för en revisor på en stor revisionsbyrå och en revisor på en liten byrå?

1.4 Syfte

Vårt syfte är att genom en studie över en tidsperiod som sträcker sig från början av 1980-talet till idag beskriva en bild av diskussionen om revisorns oberoende för att sedan analysera hur den har förändrats genom åren och hur regleringen för revisorers oberoende anpassats till utvecklingen i samhället i Sverige men också internationellt i den mån Sverige påverkats.

1.5 Avgränsning

Vi har avgränsat oss till att studera utvecklingen av debatten och regleringar av revisorns oberoende under tiden från 1980 till idag, då frågan om revisorers oberoende inte var lika debatterad tidigare. Rådgivning är ett av de hot mot revisorns oberoende som anses vara allra svårast att reglera ges särskilt utrymme då det är en stor del av debatten. För våra intervjuer har vi valt att göra undersökningar för enbart en stor och en liten revisionsbyrå.

Då mängden artiklar, propositioner och annat i denna debatt är väldigt omfattande har vi valt att använda oss främst av artiklar i tidningen Balans då det är den huvudsakliga branschtidningen (se kapitel 2.2) samt de propositioner vi ansett vara relevanta i frågan.

Vi har koncentrerat oss på utvecklingen inom Sverige. Då internationella regleringar och då främst europeiska påverkar Sverige har vi även använt dessa i den mån vi funnit dem relevanta för vår studie.

1.6 Disposition

Den fortsatta dispositionen i uppsatsen är enligt följande:

2. Metod: de metoder som använts för studien beskrivs
3. Teori: en presentation av den teoretiska bakgrunden för våra empiriska studier
4. Empiri: resultatet av våra artikelstudier samt studier av förändringar i lagar och regleringar presenteras
5. Empiri: resultatet av våra intervjuer presenteras
6. Analys: tidigare presenterat material från referensram och empiri analyseras objektivt
7. Slutdiskussion: vi ger våra subjektiva reflektioner kring studien och dess resultat

2. Metod

I detta kapitel beskrivs tillvägagångssättet för studiens genomförande och de metoder som använts. De empiriska studierna är huvudsakligen indelade i artikelstudier och intervjuer, vilka beskrivs här, kopplade till metodernas vetenskapliga grunder.

2.1 Forskningsansats

Det finns två olika typer av forskningsstrategier, nämligen kvalitativ och kvantitativ. Kvantitativ forskningsstrategi innebär att forskaren använder sig av och objektivt analyserar en stor mängd numerisk data. I motsats till detta fokuserar man vid kvalitativ strategi huvudsakligen på att generera teorier.¹⁸ Oftast används ett mellanting av dessa strategier; en renodlad kvalitativ eller kvantitativ strategi används sällan.¹⁹ Vi kommer att använda oss av en kvalitativ forskningsstrategi, då vi genom vår studie gör en innehållsanalys av en mängd data. Studien kan dock sägas ha ett kvantitativt inslag genom antalet granskade artiklar.

Förutom forskningsstrategi ska man inför en undersökning också välja vilken undersökningsdesign och vilken undersökningsmetod som är bäst lämpad för studien. Designen utgör en struktur för hur man ska använda sig av en viss metod och metoden innefattar sättet på vilket datainsamlingen sker.²⁰ Den undersökningsdesign vi använt är av longitudinell form eftersom vår studie sträcker sig över tid. Longitudinell design skiljer sig inte särskilt mycket från tvärsnittsdesign: data samlas in från ett urval av flera olika fall för att hitta samband. Utmärkande för longitudinell design är att ett urval studeras minst två gånger vid olika tidpunkter, medan det vid en tvärsnittsdesign studeras vid en specifik tidpunkt.²¹ Vi har studerat artiklar i varje nummer av tidningen *Balans* under ett bestämt tidsintervall för att se hur diskussionerna om revisorns oberoende förändrats genom åren. Utöver detta har vi studerat ändringar i lagar och regleringar för revision över samma tidsperiod.

För att få en verklighetsförankring i denna för övrigt teoretiska studie har vi även intervjuat två revisorer som varit verksamma i branschen sedan innan 1980. Vi har bland annat frågat dem om de anser sig ha lättare att hålla sig oberoende nu då striktare regleringar kommit och om de någonsin haft svårt att sätta gränser för när de varit i riskzonen för ett hotat oberoende.

Syftet med en studie kan vara deskriptivt eller normativt och tillvägagångssättet kan vara induktivt eller deduktivt. Deskriptivt talar om hur något är medan normativt talar om hur något bör vara. Då tillvägagångssättet är induktivt byggs ny, ej tidigare testad, teori upp från grunden. Deduktivt tillvägagångssätt innebär att befintlig teori testas för att *ta fram lösningar*. Efter att teorin testats kan den förkastas eller utvecklas och tillämpas. Då man försöker förklara verkligheten kallas metoden hypotetisk/deduktiv och då man försöker beskriva

¹⁸ Bryman (2006) kap. 1

¹⁹ Patel (1991) kap. 1

²⁰ Bryman (2006) kap. 2

²¹ Ibid.

verkligheten kallas modellen deskriptiv/deduktiv. Om man vill ta fram lösningar utifrån ett givet synsätt kallas metoden för normativ/deduktiv.²²

Deduktion: teori → observationer/resultat

Induktion: observationer/resultat → teori

Figur 1.1

Källa: Bryman, A (2006) kap. 1

Då vi studerar en frågas utveckling över tid och med hjälp av litteratur och data från intervjuer bildar oss en uppfattning om verkligheten är deskriptiv/deduktiv modell den som speglar vårt tillvägagångssätt i denna studie bäst. Vi är inte ute efter att bygga upp någon form av ny teori, som vid induktivt tillvägagångssätt, eller tala om hur någonting bör vara enligt någon modell. Vi gör en deskriptiv studie av hur verkligheten ser ut. Denna information analyserar vi sedan och kopplar åsikter och diskussioner till ändringar i lagar och regleringar.

2.2 Empiriska studier

För att få fram en bild av diskussionerna som speglar utvecklingen över tid har vi huvudsakligen studerat artiklar i tidningen Balans. Balans ges ut av FAR SRS (för mer information om FAR SRS se kapitel 3.4.2), som är en branschorganisation för revisorer och rådgivare. Tio nummer ges ut varje år och tidningen har funnits sedan 1975²³. Anledningen till att vi valt just denna tidning är att det är branschens huvudsakliga tidskrift för redovisning och revision i vårt samhälle då den ges ut av organisationen för revisorer i Sverige. Läsarna informeras om nya lagar och regleringar och aktuella ämnen reflekteras samt vad medlemmarna väljer att ta upp till debatt. Av Balans hemsida framgår att ”publicerat material återger respektive författares/intervjupersons åsikter, vilka inte behöver motsvara FARs”. Denna tidning är därmed den som bäst kan antas visa på samhällets utveckling i den fråga vi studerar.²⁴

Data kan delas in i primärdata och sekundärdata. Primärdata är information insamlad av forskaren själv medan sekundärdata är andrahandsinformation, det vill säga data insamlad av andra.²⁵ Om författaren av en artikel enbart återger vad någon annan sagt räknas artikeln lämpligen som sekundärdata, medan den om författaren redogör för sin egen personliga åsikt bör kunna räknas som primärkälla. Enligt detta synsätt torde merparten av de artiklar vi använt i våra empiriska undersökningar kunna räknas som primärdata, då de är skrivna utifrån författarnas egna åsikter. En del artiklar behandlar fakta såsom beskrivning av nya lagar och förordningar, vilka till viss del ingår som material i vår referensram.

²² Artsberg (2005) kap. 2

²³ <http://www.balans.farsrs.se/page.asp?pageID=35>

²⁴ <http://www.balans.farsrs.se/page.asp?pageID=54>

²⁵ Lundahl och Skärvad (1999) kap. 5

2.2.1 Urval

Urvalsramen, det vill säga alla enheter vi utgått ifrån för vår materialinsamling²⁶, har varit alla nummer av tidningen Balans från 1980 till dags datum. Vi har på så sett fått fram ett representativt urval, det vill säga ett "sampel" som kan anses representativt för populationen²⁷. De artiklar som valdes ut och som sedan har använts i vår studie var alla som behandlade revisorns oberoende. Det kunde vara redogörelser från nationella eller internationella möten där revisorns oberoende diskuteras, information om lagändringar eller debattinlägg från revisorer med deras personliga tankar kring något som berörde revisorns oberoende. Sammanlagt kom detta att omfatta 110 artiklar.

Vi ansåg 1980 vara det mest lämpliga året att börja studien eftersom de regleringar som fanns innan dess var av väsentligt mindre omfattning, samt att vi beräknade vårt valda tidsintervall som rimligt i förhållande till den tid som var avsatt för studien. Ett intervall med ett tidigare begynnelse datum skulle dessutom ha inneburit svårigheter med datainsamlingen då till exempel Balans inte finns på biblioteken för år tidigare än 1980.

2.2.2 Tillvägagångssätt

För studierna av artiklar i Balans använde vi oss av de referensexemplar av tidningen som finns vid Malmö stadsbibliotek. Vi tittade igenom alla tidningar och kopierade de artiklar vi fann väsentliga. Därefter läste vi båda var för sig igenom alla dessa artiklar för att sedan gå igenom dem tillsammans. Därigenom tog vi tillvara på den information vi båda fann relevant. Vi sorterade då även bort några artiklar som visade sig inte ha någon relevans för vår studie. Utifrån denna information sorterades sedan det allra mest intressanta ut för att slutligen sammanställas till vad som finns presenterat i vår empiri.

FAR SRS publikationer är skyddat enligt lagen om upphovsrätt så vi kontaktade föreningen och fick således ett tillstånd skickat för att få använda regel två i föreningens yrkesetiska regler som bilaga till uppsatsen.

2.3 Intervjuer

Vi har gjort två personliga intervjuer för att få en bild av hur en revisors oberoende kan förete sig i ett par specifika fall som ett komplement till våra artikelstudier och för att få ett tillförlitligare resultat. Av intresseskäl valde vi två respondenter där en variabel skiljer sig, nämligen storleken på de företag där de arbetar. Syftet med intervjuerna är att få fram en bild av hur verkligheten är. Även denna undersökning är således deskriptiv/deduktiv.

Intervjuerna är fallstudier, vilket innebär att specifika fall studeras djupgående med fokus på att visa utmärkande egenskaper för just dessa fall. Till skillnad från vad man kan tro behöver fallstudier inte nödvändigtvis innebära kvalitativ forskning. Fallstudier innebär ofta en tillämpning av både kvalitativ och kvantitativ metod och kan innefatta såväl teoriprövning

²⁶ Bryman (2006) kap. 4

²⁷ Ibid.

som teorigenerering.²⁸ I vårt fall har dock en kvalitativ metod tillämpats och den undersökningsdesign som använts är komparativ. Vid en komparativ design jämförs två olika fall med i princip exakt samma metod²⁹.

2.3.1 Urval av respondenter

För våra intervjuer har vi valt att ha en representant från en liten revisionsbyrå och en representant från en stor. Genom detta kan en jämförelse göras mellan de båda. Vi kan se hur revisorns oberoende fungerar i praktiken och om de respektive revisorerna påverkats olika genom bland annat införandet av hårdare lagstiftning.

Vårt krav var att våra respondenter har arbetat som revisorer minst sedan 1980, då vår studie börjar. Vår första intervju fick vi genom så kallat snöbollsurval. Snöbollsurval innebär att man genom personer som är relevanta för ens undersökningar får kontakt med andra respondenter. Det används sällan vid en kvantitativ forskningsstrategi utan främst då man använder sig av en kvalitativ.³⁰ Vi kontaktade Johan Rasmusson, som är revisor på Deloitte och som höll en gästföreläsning i kursen International Auditing vid Ekonomihögskolan i Lund vårterminen 2007 och fick av honom namn på några kollegor som arbetat som revisorer sedan 1970-talet. Den första vi sedan kontaktade av dessa var villig att ställa upp på en intervju.

För att välja ut vår andra intervjurespondent använde vi oss av FAR SRS hemsida, där information finns om hur länge föreningens medlemmar varit godkända respektive auktoriserade revisorer. De villkor vi hade var naturligtvis även här att han eller hon arbetat minst sedan 1980, samt, till skillnad från i fallet ovan, att han eller hon arbetade på en liten revisionsbyrå. Detta innebar att urvalet till stor del var slumpmässigt men inte helt, då vi själva valde vilka individer ur populationen som skulle ingå i urvalet, det vill säga vilka personer som var tänkbara att kontakta. En viss grad av bekvämlighetsurval, vilket innebär att personer som "råkar finnas tillgängliga" för forskaren väljs ut³¹, bidrog också, då vi i första hand valde revisorer efter geografiskt läge då vi båda författare bor i samma stad som vi.

2.3.2 Tillvägagångssätt

En intervju kan vara strukturerad eller ostrukturerad, eller semistrukturerad, vilket är en form däremellan. En strukturerad intervju innebär att frågorna ställs upp i förväg och sedan ställs till intervjurespondenten i samma ordning och på samma sätt till alla respondenter. Då blir förutsättningarna desamma vid alla intervjuer och de blir därmed jämförbara. Frågorna kan vara öppna eller slutna, det vill säga de kan ha begränsade svarsalternativ eller ge fritt utrymme till svar. Vid semistrukturerade intervjuer är frågorna ofta mer allmänna och ställs på ett mer informellt sätt än vid en strukturerad intervju.³² Då kvalitativ forskning görs används vanligen ostrukturerade eller semistrukturerade intervjuer.³³

²⁸ Bryman (2006) kap. 2

²⁹ Ibid.

³⁰ Bryman (2006) kap. 4

³¹ Ibid.

³² Bryman (2006) kap. 5

³³ Bryman (2006) kap. 14

Vi valde att i största möjliga mån göra semistrukturerade intervjuer med i förväg uppställda frågor där respondenterna kunde svara fritt, det vill säga öppna frågor. På så sätt blev intervjuerna jämförbara men vi fick fram mer information än vi skulle ha fått genom slutna frågor och vi hade också möjlighet att ställa följdfrågor. Vi ansåg det vara lämpligast att genomföra intervjuerna personligen då svaren även kan tolkas utifrån kroppsspråket. Intervjuerna gjordes på respondenternas respektive kontor, av praktiska skäl men med fördelen att det kan inge trygghet hos respondenterna. Båda vi författare var närvarande för att minska risken för eventuell feltolkning av svaren. Frågorna skickades via e-mail till respondenterna några dagar före intervjuerna för att öka chanserna att få innehållsrika svar. Båda respondenterna erbjöds också möjligheten att vara anonyma, vilket vi anser vara viktigt inte bara av respekt utan för att det även ökar sannolikheten för sanningsenliga svar och minskar risken för undanhållande av svar.

För att inte missa någon viktig information spelades intervjuerna in med mp3-spelare. Efteråt transkriberade vi intervjuerna, det vill säga skrev ner dem ordagrant³⁴, så att vi sedan lättare skulle kunna bearbeta dem. På detta sätt får man med såväl exakt vad som sägs som *hur* det sägs³⁵.

2.4 Reliabilitet och validitet

Reliabilitet och validitet är två mycket viktiga grunder för en samhällsvetenskaplig undersökning.³⁶ I detta avsnitt beskrivs hur vår studie påverkats av olika faktorer som kan minska reliabiliteten och validiteten i våra undersökningar.

Reliabilitet innebär tillförlitlighet. Då en undersökning ger samma resultat vid flera likadana försök är reliabiliteten hög.³⁷ Reliabilitet kan också bero av överensstämmelse mellan olika observatörers tolkning av svaren i en intervju eller vid en artikelanalys³⁸. Låg reliabilitet beror alltså på slumpmässiga skillnader samt på hur noggrant mätningarna gjorts. Detta är således något som är viktigt att ta hänsyn till vid kvantitativa undersökningar³⁹ och då vår studie är av kvalitativt slag lägger vi följaktligen inte så stor vikt vid reliabilitetsbegreppet.

Validitet syftar till att resultaten av en undersökning är gällande; att undersökningen mäter vad den är avsedd att mäta och att slutsatserna verkligen beror av de faktorer man kommit fram till. Om slutsatserna beror på andra faktorer är således validiteten låg. Validitet innebär också att undersökningens resultat kan generaliseras, så kallad extern validitet.⁴⁰

Validitet förutsätter reliabilitet⁴¹ och såväl reliabilitet som validitet riskerar att sjunka vid intervjuer även då man använder sig av en strukturerad intervjuguide om man avviker från guiden till exempel genom att ställa följdfrågor eller ändra ordningsföljden⁴². Vanligtvis kan

³⁴ Bryman (2006) kap. 14

³⁵ Ibid.

³⁶ Bryman (2006) kap. 2

³⁷ Ibid.

³⁸ Bryman (2006) kap. 8

³⁹ Bryman (2006) kap. 2

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Bryman (2006) kap. 3

⁴² Bryman (2006) kap. 14

man dock räkna med relativt god reliabilitet då strukturerade intervjuer används⁴³. I vårt fall var intervjuerna tämligen strukturerade och intervjurespondenterna hade själva skrivit ut frågorna vi i förväg skickat till dem och följde under intervjuernas gång detta formulär nästan helt och hållet. Vissa små avvikelser förekom dock genom att vi till exempel ställde någon följdfråga eller genom att de kanske inte svarade exakt så som vi tänkt oss utan vi fick förtydliga hur vi menade. Vi var båda närvarande vid båda intervjuerna och kunde därigenom säkerställa att få den information vi sökte. Intervjuerna skedde dock på ett relativt tidigt stadium och trots att vi kände oss tillräckligt insatta i ämnet för att få ut vad vi önskade av dem kan vi ha missat väsentligheter och fått ett sämre intervjuunderlag än om vi genomfört intervjuerna senare. Något som kallas intervjuareffekt kan också ha en påverkan på utfallet av intervjun. Det innebär att respondenten medvetet eller omedvetet förstår vad som förväntas av honom eller henne genom intervjuarens uppträdande.⁴⁴

Intervjuerna spelades in med mp3-spelare för att sedan transkriberas. En stor fördel med detta är att man lättare fångar upp detaljer såsom tveksamheter, olika tonfall och liknande då man i efterhand skriver ner exakt vad som sagts och sedan utgår från denna text vid sammanställningen. Vi har härigenom dessutom minskat risken för att tolka respondentens svar olika. En nackdel kan dock vara att intervjurespondenten känner sig en aning obekvämt med att det han eller hon säger spelas in och kanske är mer betänksam med vad han eller hon säger. Ämnet vi behandlar är även av sådant slag att en respondent medvetet eller omedvetet kan eftersträva att framställa sig i så bra dager som möjligt.

Det är viktigt att det urval man använder sig av i så stor utsträckning som möjligt är representativt för hela gruppen för att resultaten ska kunna generaliseras och utfallet inte är unikt för en grupp⁴⁵. För oss var det av stor betydelse att inte göra våra intervjuer med två representanter från identiska revisionsbyråer just för att sprida utfallet så att det blir mer representativt för hela gruppen. Med respondenter från två företag med olika förutsättningar kan vi också jämföra likheter och skillnader. Vi är dock medvetna om att resultaten inte representerar alla revisorer så att en generell slutsats kan dras, just som Bryman beskriver, och detta torde också vara den största bristen i vår studie: att vi endast använt oss av ett representativt fall för vardera urvalsgrupp för våra fallstudier. Det har dock gett oss en uppfattning om hur verkligheten ser ut, även om resultaten inte bör generaliseras.

Vår studie är främst baserad på reflektioner i tidningar, vilket innebär att det inte visar exakt hur verkligheten ser ut. Att det ett år diskuteras mycket om låt säga revisorns roll som konsult kan inte antas innebära att det är helt oaktuellt året efter enbart på grund av ett mindre antal artiklar det året. Vi har trots detta försökt ge en bild av karaktären på diskussionerna genom åren och hur synen ändrats. En annan risk då det gäller våra artikelstudier är att vi kan ha missat någon artikel av relevans då vi utgått från ett mycket stort material och var och en av oss enbart gått igenom hälften av tidningarna istället för att vi båda gått igenom alla tidningar. Det torde inte innebära någon stor förlust, då de viktiga problemområdena debatterats mycket, men kan ändå innebära utebliven information. Av hög relevans för tillförlitligheten i vår studie är också det faktum att vi enbart använt oss av artiklar i tidningen Balans. Genom denna avgränsning har vi utestängt andra källor som skulle kunna vara betydelsefulla för resultatet.

⁴³ Patel (1991) kap. 4

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Bryman (2006) kap. 3

3. Referensram

Nedan presenteras den teori som ligger till grund för våra empiriska studier. Ämnet revision behandlas och de föreningar och organisationer som verkar inom revisionsbranschen och dess utveckling presenteras, liksom de regleringar som gäller för revisorer i Sverige. Även ett kortare kapitel om rådgivning ingår, då det är den största frågan inom problemområdet.

3.1 Revision

Revision innebär att företagens redovisning på professionellt sätt granskas av en oberoende part; en revisor⁴⁶; och måste enligt lag göras på alla företag i Sverige som är skyldiga att upprätta en årsredovisning⁴⁷. Det är av stort intresse för intressenter, det vill säga ägare, kreditgivare, anställda, kunder och leverantörer, att företags redovisning och även företagsledningens sätt att förvalta företaget är tillförlitligt⁴⁸. En väl fungerande revision har följaktligen också stor betydelse för att samhället och näringslivet i stort ska fungera på ett bra sätt⁴⁹.

Revisionen delas in i redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Redovisningsrevision innebär granskning av årsredovisning och bokföring, det vill säga revisorn kontrollerar så att redovisningen överensstämmer med lagar och god redovisningssed. I förvaltningsrevisionen granskas VD:ns och styrelsens förvaltning av företaget så att de inte överträtt de lagar som gäller för deras företag eller vidtagit någon annan åtgärd som kan skada företaget.⁵⁰

Revisionen utförs av en godkänd eller auktoriserad revisor. I och med 1995 års revisorslag infördes krav på att en person för att få bli revisor ska ha avlagt revisors- eller högre revisorsexamen⁵¹, vilket tillfällen ges för två gånger per år. Godkännande och auktorisation utfärdas av Revisorsnämnden och detta görs för perioder om fem år åt gången.⁵² Revisorn ska granska och bedöma företags redovisning och förvaltning och sedan uttala sig om den i en revisionsberättelse. I den tillstyrker eller avstyrker han att redovisningen fastställs och föreslår att bolagsstämman beviljar eller inte beviljar ansvarsfrihet för ledningen.⁵³

Då ett företag registrerats som revisionsfirma hos Revisorsnämnden kan själva företaget väljas till revisor. En godkänd eller auktoriserad revisor i företaget har då huvudansvaret för de uppdrag som åtas i företagets namn. Omkring 90 revisionsfirmor finns registrerade hos Revisorsnämnden då detta skrivs.⁵⁴

⁴⁶ http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=292965&i_word=revision

⁴⁷ Årsredovisningslag (1980:1103) 4 kap. 1 §

⁴⁸ FAR (2006a) kap. 2

⁴⁹ FAR (2001) kap. 1

⁵⁰ http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=292965&i_word=revision

⁵¹ Revisorslag (1995:528)

⁵² <http://www.rn.se/inforam.htm>

⁵³ FAR (2001) kap. 1

⁵⁴ <http://www.rn.se/inforam.htm>

3.1.1 Revisionens historia och utveckling

Traditionen att ha revisorer har funnits länge i Sverige men 1895 var det år då det för första gången stadgades i svensk lag att aktiebolag skulle ha revisorer. Dessa skulle väljas på företagets årsstämma men inget krav sattes på kvalifikation för dem och eftersom få revisorer fanns med stora kunskaper i bokföring var det oftast personer relaterade till företaget och med gott anseende som valdes. Därmed upptäcktes få fel och bedrägeri var vanligt förekommande. 1899 etablerades Svenska Revisorsamfundet (SRS) och 1912, bara ett par år senare än Danmark och Norge, fick Sverige sina första auktoriserade revisorer.⁵⁵ De var sex stycken och det var Stockholms Handelskammare som tog initiativet till att börja med auktorisation av revisorer. En revisorsnämnd tillsattes och den satte krav på en examen från en handelshögskola samt praktik hos en auktoriserad revisor för att kunna bli auktoriserad revisor.⁵⁶ Ett annat, mycket viktigt, krav var att den blivande revisorn inte fick arbeta i ett annat företag, varken statligt eller privat. Redan från början var alltså revisorns oberoende av mycket stor vikt.⁵⁷

Oskar Sillén var en av dem som auktoriserades först och några som inte kom långt efter var Sven Hagström, Lars Ture Bohlin, P-O Öhrling samt Fritz Tjus samt Seth Svensson. Oskar Sillén kom så småningom, närmare bestämt 1923, att bli FARs förste ordförande, en position han behöll till 1941. Tillsammans med Sven Hagström drev han en revisionsbyrå som finns kvar än idag men som nu går under namnet Ernst and Young. Bohlin grundade den revisionsbyrå som idag blivit en del av KPMG, Öhrling startade också egen revisionsfirma, Tjus drev tillsammans med en man vid namn Arvid Eriksson den revisionsbyrå som nu heter SET och Svensson började arbeta hos Sillén och engagerade sig så småningom även i FAR. 1914 fanns endast en kvinna som var auktoriserad revisor: Thyra Svensson.⁵⁸

De närmsta åren auktoriserades endast ett fåtal revisorer då få uppfyllde kraven på examen från en handelshögskola. Därmed ökade antalet auktoriserade revisorer mycket långsamt och 20 år senare; 1932; var antalet endast 59.⁵⁹ 1923 fanns det 27 auktoriserade revisorer i Sverige⁶⁰, vilket kan jämföras med de 4 200 godkända och auktoriserade revisorer som är verksamma idag⁶¹. Många företag, närmare bestämt 92 procent, måste alltså på 1930-talet fortfarande revideras av personer som inte var auktoriserade revisorer. Vid denna tidpunkt infördes även titeln godkänd granskningsman⁶², vilken till skillnad från titeln auktoriserad revisor inte innebar lika höga kompetenskrav och inte heller förbjöd annat arbete parallellt med revisorsutövandet.⁶³ I aktiebolagslagen 1944 stadgades att noterade företag måste ha auktoriserade revisorer, något som dock fortfarande inte var möjligt på grund av att antalet revisorer var för få. I och med denna lag blev även auktoriserad revisor en skyddad titel. Först på 1970- och 80-talet började antalet revisorer att öka markant. Antalet revisionsbyråer ökade dock inte särskilt, utan de byråer som fanns ökade i storlek. Storleken har betydelse för att

⁵⁵ Wallerstedt (2001)

⁵⁶ Föreningen för Auktoriserade Revisorer (1994) kap. 11

⁵⁷ Wallerstedt (2001)

⁵⁸ Föreningen för Auktoriserade Revisorer (1994) kap. 11

⁵⁹ Wallerstedt (2001)

⁶⁰ Föreningen för Auktoriserade Revisorer (1994) kap. 11

⁶¹ <http://www.rm.se/index.htm>

⁶² Föreningen för Auktoriserade Revisorer (1994) kap. 11

⁶³ Wallerstedt (2001)

kunna samarbeta med ett stort internationellt revisionsföretag, vilket är viktigt att kunna göra vid en revision av ett internationellt klientföretag.⁶⁴

Wallerstedt talar i sin artikel från 2001 om att tre av de revisionsbyråer som idag är de största i Sverige etablerades på ett mycket tidigt stadium, närmare bestämt var alla bland de allra första revisionsbyråerna att grundas på 1910-talet. Liksom i bankvärlden tycks det alltså vara en stor fördel att ha en position på marknaden och skaffa kunder tidigt.⁶⁵ På 1930-talet myntades uttrycket ”The Big Eight”, vilket syftade till att det fanns åtta revisionsbyråer som var stora och verksamma på ett internationellt plan. Detta ändrades inte förrän på 1990-talet då sammanslagningar ändrade antalet till ”The Big Six”.⁶⁶ Idag brukar man tala om ”The Big Four”.⁶⁷ Förutom dessa stora revisionsbyråer finns väldigt många små och ett lite mindre antal mellanstora⁶⁸.

3.1.2 Grundprinciperna vid revision

Förtroende är viktigt inom revision. För att upprätthålla förtroendet är det viktigt att en revisor följer följande fyra grundkrav, reglerade i förordningar och lagstiftning. Dessa ska alltid följas, oavsett vem revisorn fått uppdraget av.⁶⁹

- Tystnadsplikt innebär att revisorn inte får använda den information han får genom sitt arbete för något annat än att kunna utföra sina arbetsuppgifter. Tystnadsplikt är viktigt för att revisorn ska få tillgång till all information i företaget utan en risk att den förs vidare, vilket har stor betydelse för att en granskning ska kunna göras. Naturligtvis får revisorn svara på frågor på bolagsstämman eller vid utredning av brott och kommentarer får också ges i revisionsberättelsen.⁷⁰
- Kompetens är viktigt för att en revision ska kunna göras professionellt. En revisor måste ha djupgående kunskaper i företagets verksamhet för att kunna göra en rättvisande granskning.⁷¹ Kompetenskrav framgår av revisionslagen och aktiebolagslagen, som säger att en revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning som krävs för att kunna revidera ett företags verksamhet. För att få utses till revisor för ett aktiebolag måste revisorn dessutom vara godkänd eller auktoriserad.⁷²
- Att revisorn har integritet innebär att han kan ”handla efter sin övertygelse och stå emot påtryckningar”.⁷³
- Oberoende innebär att revisorn är opartisk och självständig i sitt revisionsarbete och inte påverkas av sina eller andras åsikter vid insamling, utvärdering och dokumentation av information.⁷⁴

⁶⁴ Wallerstedt (2001)

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Föreningen för Auktoriserade Revisorer (1994) kap. 12

⁶⁷ http://www.ey.com/global/content.nsf/South_Africa/28_Feb_05_-_Pass_Rate

⁶⁸ Wallerstedt (2001)

⁶⁹ FAR (2001) kap. 1

⁷⁰ FAR (2002) kap. 5

⁷¹ FAR (2001) kap. 4

⁷² Revisionslag (1999:1079) 12 § samt Aktiebolagslag (1975:1385) 9 kap 11-12 §§

⁷³ http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=212287&i_word=integritet

⁷⁴ FAR (2002) kap. 5

3.1.3 Oberoende

En revisors oberoende från det företag han granskar ökar trovärdigheten i revisionen och därmed trovärdigheten i företagets redovisning. Att redovisningen är korrekt är viktigt eftersom många beslut fattas utifrån den. Till exempel använder banker den som underlag för att besluta om långivning, potentiella aktieägare avgör om företaget kan anses värt att investera i, företagets egna anställda kan ha intresse av att veta hur det går för företaget och inte minst staten har intresse i att veta hur det går för företagen och hur mycket skatt som ska betalas. För att säkra revisorns oberoende regleras det genom en mängd lagar och förordningar, bland annat EG-direktiv, nationella lagar och yrkesetiska regler. Reglerna för hur oberoendet ska upprätthållas varierar genom vilka förhållanden revisorn får eller inte får ha till de företag han ska granska och vad han får göra för företaget utöver själva revisionen. EU tog 2001 fram en rekommendation kallad *Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*. Det är en principbaserad ramlagstiftning som kan sägas motsvara USA:s så kallade "threats- and safety approach" framtagen av International Federation of Accountants (IFAC).⁷⁵

Att en revisor *är* oberoende behöver inte nödvändigtvis betyda att andra ser honom som oberoende. Likadant kan det tvärtom vara så att andra uppfattar honom som oberoende trots att han inte är det. Oberoendet delas därmed upp i två typer: *independence in fact* och *independence in appearance*. Independence in fact innebär att revisorn faktiskt är helt objektiv och oberoende från den han granskar medan independence in appearance innebär att han synes vara oberoende från en utomståendes synvinkel. Denna utomstående definieras som "a reasonable and informed third party", det vill säga i princip en person med sunt förnuft och som har insikt i ämnet.⁷⁶ Det finns ett antal hot mot en revisors oberoende. De mest relevanta finns med i analysmodellen.⁷⁷ (Se kapitel 3.3.1) En revisor kan rådgöra med kollegor om huruvida de har några invändningar mot att han åtar sig ett uppdrag där han är oberoende in fact men inte nödvändigtvis in appearance⁷⁸.

3.1.4 Revisionskommittéer

En revisionskommitté är en grupp tillsatt av ett företag för att arbeta med tillsyn över revisorerna, oberoende av såväl företagets ledning som företagets revisorer. Åsikterna om revisionskommittéer är kluvna. Till fördelarna hör att en revisionskommitté ska engagera sig i de riskbedömningar revisorerna gör och förbereda valet av revisor på bolagsstämman.⁷⁹ Valet av revisor ska inte påverkas av styrelsen. Kommittén ska också övervaka relationen mellan företagsledningen och företagets revisor och skydda hans oberoende. Även de tjänster revisorn ger utöver revisionen ska övervakas. Revisionskommittén kan fungera som en skyddsåtgärd för att minska eller helt eliminera eventuella hot mot revisorers oberoende och övervaka den rådgivning revisorer ger till sina klienter.⁸⁰

⁷⁵ Hayes et al (2005) kap. 3

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Markland (2002)

⁷⁸ Björner (1983)

⁷⁹ Wennberg (2002)

⁸⁰ Åkersten (2002)

I förarbetena till 1999 års revisionslag tar lagstiftaren ställning till revisionskommittéer. Inget hinder finns för inrättandet av en kommitté och den kan vara av värde för till exempel företagets interna kontroll. Lagstiftaren anser dock att en revisionskommitté är överflödigt eftersom en revisor utses på bolagsstämman och den enda person som både är anställd i företaget och representerar dess ledning är VD:n.⁸¹

3.2 Rådgivning

Revisorer kan ge råd som har ett naturligt samband med revision, så kallad fristående rådgivning. Rådgivning som kommer av iakttagelser en revisor gjort i en granskning är oundviklig och räknas i lagen till revisionsverksamheten. Regler för hur rådgivningen får gå till finns inom lag och god sed. Revisorns oberoende, det vill säga hans självständighet och opartiskhet i revisionsverksamheten, får till exempel inte hotas. Rådgivning till företag revisorn inte själv granskar vid revisionen finns det inga direkta hinder mot, förutsatt att revisorn följer de yrkesetiska reglerna.⁸²

Fördelarna med att revisorn ger rådgivning till sitt klientföretag är stora. Då det rör sig om små företag behöver företagsledaren ofta någon utomstående att diskutera med och få råd av. Kanske är det inte lämpligt att prata med någon i företaget, eller så finns kanske ingen med tillräcklig kompetens. Dessutom har revisorns rådgivning en "preventiv funktion" genom att leda till att lagar och förordningar i större utsträckning kan följas. Revisorn är ofta den närmaste rådgivaren och kanske ägarens ende kontakt som har kunskap inom redovisning. Rådgivning i anslutning till iakttagelser vid granskning är så naturligt att det undantas i analysmodellen. Det är viktigt att revisorn aldrig är med och fattar beslut, något som också uttrycks tydligt i revisionsberättelsen med orden: "Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen [...] Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min revision."⁸³

Det finns också nackdelar med att en revisor ger råd till sitt klientföretag. Det kan till exempel vara svårt för en revisor att kritiskt granska saker där han själv har varit med och rådgivit. Självgranskningshotet kan alltså vara ett faktum. Eller så kan det vara så att en revisor har ekonomiskt betydelsefulla uppdrag utöver själva revisionen från en av sina klienter, vilket kan hota egenintresset. Det kan också vara så att revisorn har så omfattande uppdrag att han agerar som ombud för sin klient, vilket kan göra partsställningshotet till ett faktum. Det är viktigt att tänka på att det inte bara är den faktiska situationen som är av betydelse utan även revisorns oberoende in appearance, det vill säga huruvida utomstående ser honom som oberoende.⁸⁴

⁸¹ Åkersten (2002)

⁸² FAR (2006a) kap 8

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Ibid.

3.2.1 Rådgivningens historia och utveckling

1912 grundades vad som kan ha varit Sveriges första konsultbyrå; Industribyrån. Föreståndare för denna var Oskar Sillén, som förutom sin revisionsverksamhet och sitt arbete i denna byrå även arbetade som professor på Stockholms Handelshögskola, något han kunde göra tack vare specialdispans. Byrån fick många uppdrag, huvudsakligen revisionsuppdrag, redan från start och Sillén arbetade som konsult med rådgivning inom diverse redovisningsfrågor för privata och offentliga företag. Konsultbyrån började utföra revisioner redan 1913 och Sillén utförde således både revisioner och konsultuppdrag, ungefär jämnt fördelat intäktsmässigt.⁸⁵

Redan i början av 1900-talet gav revisorer sina klienter råd om deras verksamhet, bland annat angående effektivisering och intern kontroll, tjänster som gick hand i hand med den granskning de gjorde och var allmänt accepterat. Företagen förväntade sig att få hjälp av sina revisorer och revisorerna gjorde vad de kunde för att behålla sina klienter och uppfylla deras önskemål. Under 1960-talet började revisionsbyråerna inse att denna typ av tjänster var väldigt lönsamma och erbjöd allt fler tjänster i form av bland annat rådgivning till sina klienter. De blev också mer villiga att ta risker för att bibehålla sin vinst. Under 1980- och 90-talet växte konsultverksamheten snabbt och intäkterna från den var ofta större än intäkterna från revisionen, som var deras huvudsakliga verksamhet. Revisionsbyråerna fokuserade alltmer på att öka sin vinst.⁸⁶

Servicetjänsterna utvecklades tills alla tänkbara tjänster fanns att tillgå i konkurrensen mellan byråerna, och revisionsbyråerna behövde mer folk än de kunde anställa. I och med datorns intåg behövdes nu även personer med kompetens inom det området. Datorn fungerade som en katalysator för den växande konsultverksamheten. Revisionsbyråerna efterfrågade därför inte längre bara kvalificerade revisorer utan anställde personer med kompetens inom områden som kanske inte ens hade med redovisning att göra, något som kom att ändra värderingarna i företagen väsentligt eftersom många av de nyanställda inte delade de normer som var en del av revisionsbyråernas traditionella kultur. Konsulterna krävde högre löner och fick också mer att säga till om på revisionsbyråerna. Men då de anställda hade väldigt spridd och varierande kunskap uppstod så småningom ett behov av anställda personer med kompetens inom revision. Därmed började företagen återigen att anställa allt fler med kompetens inom revision.⁸⁷

Denna utveckling skedde kontinuerligt och varje nytt skede verkade logiskt för tidpunkten. Tiderna var goda och företagsledarna mer eller mindre ignorerade att deras nya verksamhet kunde påverka revisorernas oberoende. De nya typerna av tjänster ifrågasattes dock, främst när det gällde oberoende och i början av 1990-talet kritiserade dock Securities and Exchange Commission (SEC, den amerikanska börstillsynsmyndigheten⁸⁸) omfattningen av konsultverksamheten och de stora inkomsterna därifrån. De hävdade att vissa av dessa tjänster inverkar på revisorernas oberoende men de kunde inte påvisa något samband mellan konsulttjänster och olämpliga granskningar av klienternas finansiella rapporter.⁸⁹

⁸⁵ Wallerstedt (2001)

⁸⁶ Wyatt (2003)

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Markland (2002)

⁸⁹ Wyatt (2003)

3.3 Lagar och regleringar

Revisorns arbete regleras av vissa grundkrav för att säkerställa och upprätthålla omvärldens förtroende. Här följer de lagar och förordningar som gäller för revisorer i Sverige:⁹⁰

EG:s bolagsrättsliga direktiv nr 4, 7, 8 och 11
 Aktiebolagslagen
 Lagen om ekonomiska föreningar samt andra associationsrättsliga lagar
 Revisionslagen
 Årsredovisningslagen
 Bokföringslagen
 Revisorslagen
 Revisorsförordningen
 Revisorsnämndens föreskrifter
 EG:s rekommendation om revisorers oberoende
 EG:s rekommendation om kvalitetskontroll
 FAR SRS yrkesetiska regler
 RS revisionsstandard i Sverige
 FAR SRS revisionsrekommendationer (RevR)
 FAR SRS uttalanden i revisionsfrågor (RevU)

EG:s åttonde bolagsdirektiv brukar kallas revisorsdirektivet eftersom det reglerar kraven som ställs på revisorer och revisionsbyråer. Det kom 1984 och under började år 2002 att göras om för att anpassas till samhällets utveckling.⁹¹ Under våren 2006 antogs det nya direktivet av Europaparlamentet och medlemsstaterna. Den 29 juni 2006 trädde det i kraft och implementeringen ska vara klar innan den 29 juni 2008.⁹²

Direktivet har kommit till bland annat för att ha ett enhetligt regelverk gällande revisorer och revision för EU:s medlemsländer och är utformat i form av minimiregler så att medlemsländerna får ha en strängare lagstiftning i den grad de önskar⁹³. Revisorskåren ansvarar för tillsynen över att reglerna efterföljs medan varje land har det slutliga ansvaret för kvaliteten⁹⁴. De nationella lagarna måste omfatta yrkesetiska regler för ”revisorns samhällsroll, oberoende, professionalism och vandel”⁹⁵.

I direktivet finns regleringar för vilka krav som ska ställas på revisorer och revisionsbyråer. Bestämmelserna ska tillämpas på marknadsnoterade företag.⁹⁶ Bland annat föreskrivs att internationella standarder ska tillämpas för all lagstadgad revision inom EU⁹⁷.

Direktivet från 1984 innehöll främst regler gällande revisorers utbildning, godkännande och auktorisation samt regler för revisionsbyråers verksamhet. Dessa regler finns även med i det nya direktivet, med vissa justeringar, och förutom dem ingår dessutom två rekommendationer

⁹⁰ FAR (2006a) kap 7

⁹¹ Ibid.

⁹² Kommittédirektiv (2006:96)

⁹³ Diamant, Holm och Strömberg, (2006)

⁹⁴ Markland (1998)

⁹⁵ Diamant, Holm och Strömberg (2006)

⁹⁶ Kommittédirektiv (2006:96)

⁹⁷ FAR (2006a) kap 7

om revisorers oberoende och kvalitetskontroll som kompletterats till det gamla. De har dock skärpts och utvecklats. En sak som är ny i det nya revisorsdirektivet är yrkesetiska regler, där ISA är normgivare. Artikel 22 i ISA behandlar revisorns oberoende⁹⁸ och här föreskrivs att revisorerna ska utföra sina uppdrag med ”omsorg och oberoende”⁹⁹. Här finns analysmodellen, som numera även ingår i den svenska revisorslagen¹⁰⁰ (se bilaga 2).

Ju större ekonomisk riskfördelning som finns på ett revisionsföretag, det vill säga ju fler klienter företaget har, desto starkare blir oberoendet. Därför har andelen av intäkterna från ett och samma företag eller koncern i EG-direktivet bestämts till högst tio procent.¹⁰¹

Även i de fjärde, sjunde och elfte direktiven finns regler om revisionsplikt men de behandlar främst redovisningsregler¹⁰². I fjärde och sjunde bolagsdirektiven ställs krav på revision av års- och koncernredovisningar. Planer fanns för ett femte direktiv som skulle behandla revisorns oberoende mer detaljerat, men detta arbete stoppades 1991 på grund av medbestämmanderegler som även ingick i utkastet till detta direktiv.¹⁰³

I *aktiebolagslagen* och andra *associationsrättsliga lagar* finns grundregler för revision av de olika formerna av företag. Bland annat finns jävsregler för att försäkra intressenter och andra att en revisor inte har andra intressen än att göra en bra revision. Dessa hindrar revisorn från att ha ekonomiska intressen i det företag han valts till revisor för, såsom att äga aktier eller låna pengar av företaget. Han får inte fatta beslut eller hjälpa till med bokföringen.¹⁰⁴ Den nu gällande aktiebolagslagen infördes 2005¹⁰⁵.

Revisionslagen kom 1999 och innehåller lagar för revisorer och revisionsbyråer, såsom vilka uppgifter som ingår i revisorsyrket, till exempel revisionsberättelse, och regler därom, krav på kompetens, tystnadsplikt och upplysningsplikt, mandattid samt jävsregler¹⁰⁶.

Årsredovisningslagen gäller för företag som ska upprätta årsredovisning, det vill säga aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag ägda av juridiska personer¹⁰⁷. Här finns bestämmelser för vem som ska upprätta årsredovisning, hur upprättandet ska ske och innehållet i årsredovisningen¹⁰⁸.

I *bokföringslagen* finns bestämmelser för bokföring och årsbokslut, räkenskapsår och koncernredovisning. Här finns även bestämmelser för bokföringsskyldighet; vilka som ska omfattas av årsredovisningslagen.¹⁰⁹

Revisorslagen, *Revisorsförordningen* och *Revisorsnämndens föreskrifter* säger vad *godkända* och *auktoriserade* revisorer ska och får göra, medan aktiebolagslagen säger vad en revisor ska

⁹⁸ Diamant, Holm och Strömberg (2006)

⁹⁹ Markland (1998)

¹⁰⁰ Diamant, Holm och Strömberg (2006)

¹⁰¹ Björner (1983)

¹⁰² FAR (2006a) kap 7

¹⁰³ Markland (1996a)

¹⁰⁴ Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap 17 §, Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar 8 kap 7 § samt FAR (2006a) kap 7

¹⁰⁵ Aktiebolagslag (2005:551)

¹⁰⁶ Revisionslag (1999:1079)

¹⁰⁷ Årsredovisningslag (1995:1554) 1 kap 1 § samt Bokföringslag (1999:1078) 6 kap 1 §

¹⁰⁸ Årsredovisningslag (1995:1554)

¹⁰⁹ Bokföringslag (1999:1078)

samt inte får göra då han valts till revisor *för ett bolag*. FAR SRS yrkesetiska regler föreskriver vad revisorer såsom medlemmar av föreningen ska och får göra.¹¹⁰

Revisorslagen reglerar revisorers skyldigheter och anger krav för godkännande och auktorisation av revisorer och revisionsbyråers verksamhet¹¹¹. Ett särskilt avsnitt i den nya revisorslagen reglerar revisornas opartiskhet och självständighet¹¹². Här ingår analysmodellen från EG-kommissionens åttonde bolagsdirektiv. (Se bilaga två.) Då den följs tas hänsyn till omständigheter i varje enskilt fall och till eventuella motåtgärder som kan användas för att minska hot mot oberoende.¹¹³

Förordning om revisorer, även kallad *Revisorsförordningen*, innefattar mer detaljerade regler än *Revisorslagen* för utbildning och examen för revisorer samt registrering och godkännande för revisionsföretag¹¹⁴.

Revisorsnämnden ger ut *föreskrifter* gällande revisorers och revisionsbyråers verksamhet. Bland annat regleras utbildning och prov för revisorsexamen, försäkring och dokumentation vid revision här.¹¹⁵ Tidigare var det Kommerskollegium som gav ut motsvarande föreskrifter¹¹⁶.

EG:s rekommendation om revisorers oberoende, ”*Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer*”, har upprättats till viss del för att säkerställa efterlevnaden av 24-26 artiklarna i EG:s åttonde bolagsdirektiv. Rekommendationen antogs 2002 och innehåller detaljerade regler för att upprätthålla revisornas oberoende samt förslag på skyddsåtgärder.¹¹⁷

God revisorssed är etiska regler alla revisorer ska följa. En av dessa är att tillämpa *god revisions*sed. God revisionssed utvecklas inom FAR SRS och genom praxis bland erfarna revisorer. Det handlar om kunskap, erfarenhet, omdöme med mera.¹¹⁸ Revisorsnämnden har ansvar för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas ”på ett ändamålsenligt sätt”¹¹⁹. Då regelverken inte innehåller några detaljerade regler utan är utformade som ramverk har FAR SRS även utfärdat kompletterande rekommendationer¹²⁰.

Revisionsstandard i Sverige (RS) infördes i Sverige den 1 januari 2004¹²¹. Det ersatte då *Revisionsprocessen*, som var FAR SRS tidigare grundläggande revisionsrekommendation. RS är baserat på IFAC:s *International Standards on Auditing (ISA)* och har därmed samma struktur och numrering som detta regelverk men har anpassats till svensk lagstiftning.¹²²

FAR SRS revisionsrekommendationer (RevR) och *FAR SRS uttalanden i revisionsfrågor (RevU)* innefattar rekommendationer och uttalanden om revisorers granskning av förhållanden

¹¹⁰ FAR (2006a) kap 8

¹¹¹ Revisorslag (2001:883) samt FAR (2006a) kap 7

¹¹² Revisorslag (2001:883) 20-23 § §

¹¹³ FAR (2006a) kap 7

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ <http://www.rn.se/inforam.htm>

¹¹⁷ EG-rekommendation (2002/590/EG)

¹¹⁸ Föreningen för Auktoriserade Revisorer (1994) kap. 2

¹¹⁹ FAR (2006a) kap 7

¹²⁰ FAR SRS (2007) *Vad innebär FARs yrkesetiska regler?*

¹²¹ FAR (2006b) *Revisionsstandard i Sverige* – Förord till Revisionsstandard i Sverige p. 24

¹²² FAR (2006b) *Revisionsstandard i Sverige* – Förord till Revisionsstandard i Sverige p. 10

som är specifika för Sverige, som ett komplement till RS, som innefattar IFAC:s internationella regler¹²³.

3.3.1 Analysmodellen

Tidigare användes listor med förbud, så kallade förbudskataloger, för att hålla revisorer oberoende från sina klienter. Analysmodellen ersatte dessa då den implementerades i svensk lagstiftning i och med införandet av den nya revisorslagen 2002. Modellen kommer från EU:s rekommendation ”*Statutory Auditors’ Independence in the EU: A set of Fundamental Principles*”. En liknande modell finns även i IFAC:s etikregler *Code of Ethics for Professional Accountants* från 2001.¹²⁴

Analysmodellen framgår av 21 § revisorslagen. (Se bilaga två.) Enligt den ska en revisor för varje uppdrag pröva om några omständigheter finns som kan påverka förtroendet för hans oberoende till sin klient. Hoten gäller inte bara den ansvarige revisorn utan alla i hans revisionsteam. De hot som ska prövas är:¹²⁵

- Egenintressehotet: revisorn har ett ekonomiskt intresse i sin klient, direkt eller indirekt, till exempel aktier eller lån
- Självgranskningshotet: revisorn kommer att granska sitt eget arbete. Det kan vara då han – eller någon annan i hans revisionsgrupp – lämnat ett råd till klienten i en fråga som inte utgör revisionsverksamhet men som omfattas av revisionen, och revisorn vid revision kommer att bli tvungen att ta ställning till det.
- Partsställningshotet: revisorn framstår som bunden till en klient genom att ha tagit ställning för eller emot en klient i till exempel en rättslig eller ekonomisk förhandling
- Vänskaps-/förtroendehotet: revisorn har personliga relationer till någon i sitt klientföretag som är starka
- Revisorns integritet riskerar att påverkas till exempel genom påtryckningar eller hot, eller av en ”dominerande personlighet” eller ”obehag inför klientens dominans”.

Då ett hot föreligger som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet ska revisorn avböja uppdraget, såvida inte omständigheterna i det specifika fallet inte kan påverka hans oberoende eller han kan vidta åtgärder för att eliminera hoten¹²⁶. Saker som kan göras för att hindra hot mot oberoende kan till exempel vara en specifik arbetsfördelning eller rutiner. Det kan också vara kvalitetskontroller, såväl interna som externa.¹²⁷ Ju starkare hot desto starkare motåtgärder krävs. I vissa fall kanske goda rutiner på byrån och interna åtgärder av kvalitetssäkringen kan räcka, medan externa åtgärder för kvalitetssäkring kanske krävs i fall vid större hot. Självgranskningshot anses inte föreligga så att revisorn ska avsäga sig sitt uppdrag då han funnit fel och svagheter vid en granskning och gett råd till en klient om hur dessa kan rättas.¹²⁸

¹²³ FAR (2006b) *FARs rekommendationer och uttalanden i revisionsfrågor* – Inledning RevR och RevU

¹²⁴ FAR (2006b) *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*

¹²⁵ 21 § Revisorslagen (2001:883) samt FAR (2006a) kap. 7

¹²⁶ Revisorslagen (2001:883) 20–21 § §

¹²⁷ FAR (2006a) kap. 7

¹²⁸ FAR (2006b) *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*

Eftersom det är revisorn som ska säkerställa sitt oberoende ska prövningen göras av revisorn själv. Prövningen ska göras ”utifrån hur en hypotetiskt kunnig och omdömesgill tredje man, med insikt om alla relevanta omständigheter, kan förväntas bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt”. Rutiner ska finnas inom revisionsföretaget för att revisorer ska göra denna prövning vid åtagande av nya uppdrag. Prövningen ska dokumenteras och denna dokumentation ska vara färdigställd innan revisionsberättelsen avges. Dokumentationen bör påbörjas tidigt och ske fortlöpande och ska innehålla tillräcklig information för att en bedömning ska kunna göras i efterhand om revisorns opartiskhet eller självständighet.¹²⁹

3.3.1.1 Analysmodellens uppkomst

1994 lät europeiska kommissionen Revisions- och forskningsinstitutet i Maastricht (MARC), som en oberoende part i förhållande till revisorsprofessionen, göra en studie av revisorslagstiftningen i Europa. Samtidigt arbetade FEE på ett omfattande projekt med oberoende-frågor och efter tre års arbete publicerade FEE i juli 1995 sin första rapport i detta projekt: *Audit Independence and Objectivity*.¹³⁰ I denna undersöks inställningen till revisorns oberoende. Ramar och ett antal specifika punkter ställs upp för att oberoendet ska kunna säkras.¹³¹ Här presenteras även en analysmodell för att pröva revisorers oberoende. Modellen är grundad på en modell som tagits fram av revisorsorganisationer i Storbritannien.¹³² Den definitiva rapporten överlämnades till kommissionen i februari 1996 och visar att hinder för en europeisk harmonisering beror på regleringar snarare än ovilja från revisorer och revisorsorganisationer, att arbetsmetoderna inom branschen harmoniserats på egen hand, bland annat med hjälp av IFAC:s standardiseringsarbete, samt att revisorernas skyldigheter är i princip desamma i de europeiska länderna med skillnader beroende av skillnader i lagar. FEE rekommenderar därför att självreglering ska få fortsätta att råda. Under våren samma år lämnade MARC sin rapport till kommissionen.¹³³ Denna visar att det fanns en hel del regleringar inom redovisning och revision.¹³⁴

Den 24 juli 1996 publicerade Europeiska kommissionen en grönbok, *The role, the position and the liability of the statutory auditor within the European Union*, baserad dels på MARC:s studie och dels på FEE:s studie.¹³⁵ Grönbok definieras av nationalencyklopedin som ”dokument (från officiell instans) som innehåller diskussionsunderlag och eventuellt förslag”.¹³⁶ I grönboken undersöks frågor rörande revisorns ställning i samhället och företaget. Det konstateras att det finns väsentliga skillnader mellan tolkningarna av det åttonde bolagsdirektivet i olika medlemsländer och att en revisor måste få tillåtas att vara rådgivare till sina klienter men får aldrig vara med och fatta beslut. Obligatorisk revisorsrotation avvisas till fördel för ett förslag om partnerrotation och betydelsen av kvalitetskontroller för tillsyn av revisorer framhålls.¹³⁷

¹²⁹ FAR (2006b) *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*

¹³⁰ Markland (1996b)

¹³¹ Holmquist (1995a)

¹³² FAR (2006b) *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*

¹³³ Markland (1996b)

¹³⁴ Markland (1996a)

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=O871535&i_word=gr%f6nbok

¹³⁷ Markland (1996a)

Europaparlamentet ville efter dessa rapporter införa gemensamma regler om revisorers oberoende för medlemsländerna och gjorde därför en förfrågan till FEE om en vidareutveckling till en kärna av oberoenderegler som skulle ligga till grund som minimiregler där varje land sedan kan lägga till egna nationella regler.¹³⁸ FEE åtog sig uppgiften, vilket så småningom (närmare bestämt 1998) kom att resultera i rapporten *Statutory Audit Independence and Objectivity, Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession, Initial Recommendation*¹³⁹. Efter denna rapport vidareutvecklades FEE:s förslag till analysmodell av kommissionen i rekommendationsförslaget *Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, som fastställdes kring årsskiftet 2001/2002.¹⁴⁰

Under samma period bearbetade IFAC sitt kapitel om oberoende i sin *Code of Ethics* och fler organisationer arbetade mot regler som överensstämmer med analysmodellen. Då presenterade amerikanska SEC ett utkast till regler för revisorers oberoende där reglerna är detaljerade och skiljer sig helt från de europeiska med analysmodellen och ”avvägning mellan hot och åtgärder”, något som upprörde många eftersom det strävade emot en harmonisk lagstiftning och visade på att USA inte var villig att ha samma regelsystem som Europa.¹⁴¹

1996, alltså samma år som FEE:s rapport lades fram, tillsattes i Sverige den så kallade Revisionsbolagsutredningen för att bland annat undersöka om det fanns någon anledning att förbjuda eller begränsa revisorers rätt till rådgivning till sina revisionsklienter¹⁴². De lämnade 1999 ett betänkande; *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*; som grundade sig på FEE:s *Common Core of Principles*¹⁴³ och som ledde till den nya revisorslagen och implementeringen av analysmodellen i Sverige¹⁴⁴.

3.4 Organisationer inom revisionsbranschen

I detta kapitel presenteras de organisationer som är verksamma inom revisionsbranschen, främst svenska men även internationella organisationer som påverkar branschen i Sverige. Detta för att ge en inblick i vad de arbetar med och vilka funktioner de fyller i branschen på nationell och internationell nivå.

3.4.1 Revisorsnämnden (RN)

Revisorsnämnden (RN) är en tillsynsmyndighet som har till uppgift att övervaka de revisionsfirmor och revisorer som är verksamma i Sverige.¹⁴⁵ RN upprättades 1995. Sedan 1973 var det Kommerskollegium som ansvarat för övervakningen av revisionen i samhället¹⁴⁶

¹³⁸ Markland (1998)

¹³⁹ Markland (2000a)

¹⁴⁰ FAR (2006b) *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*

¹⁴¹ Markland (2000a)

¹⁴² FAR (2006b) *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*

¹⁴³ Markland (2000a)

¹⁴⁴ FAR (2006b) *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*

¹⁴⁵ <http://www.rn.se/>

¹⁴⁶ <http://www.rn.se/inforam.htm>

och innan dess var det handelskamrarna som ansvarat för uppgiften¹⁴⁷. I förarbetena till revisorslagen som infördes 1995 framhålls vikten av att revisorsfrågorna sköts av en oberoende organisation då revisionen är en viktig del i arbetet mot ekonomisk brottslighet. En systematisk uppsökande tillsyn (SUT) görs, då ett antal revisorer och revisionsfirmor väljs ut för kontroll antingen genom stickprov eller med riktning mot riskgrupper. Det kan till exempel vara en revisor som har ovanligt många uppdrag eller tidigare har förfarit oredligt. Om de RN upptäcker antydning om att till exempel en revisor åsidosatt sina skyldigheter som revisor utfärdar de erinran, varning eller upphävande. En varning kan innebära en straffavgift.¹⁴⁸

Arbetet i RN leds av en myndighetschef och de anställda är huvudsakligen ekonomer eller jurister. En del har arbetat som auktoriserade revisorer tidigare. Ett utredningssekretariat bereder och föredrar ärenden för en nämnd som tar beslut. Ordförande är en jurist och ledamöterna har kompetens inom verksamhet kopplad till revision.¹⁴⁹

Nämnden ska säkerställa att revisorerna är oberoende och kvalificerade och att kvaliteten på revisionen hålls på en hög nivå och uppfyller höga etiska krav. RN behandlar även ansökningar om godkännande och auktorisation av revisorer samt registrering av revisionsföretag¹⁵⁰ och nämnden utreder anmälningar, både mot revisorer och mot revisionsfirmor. Det kan vara klienter som gjort anmälningen för att de inte varit nöjda med tillvägagångssättet av revisionen, men även Skatteverket gör anmälningar då de påträffat något av betydelse.¹⁵¹

Förutom övervakningen av revisionsbyråerna är RN även ansvarig för utvecklingen av god revisorssed och god revisionssed. Ytterst är det dock domstolarna som beslutar om innehållet i dessa. God revisorssed behandlar etiska normer och av god revisionssed framgår hur revisionsuppdrag ska utföras. RN utgår även från FAR SRS rekommendationer för metodfrågor i god revisionssed. Sist men inte minst samverkar RN med tillsynsmyndigheter i våra grannländer och globalt. RN medverkar även i det arbete som görs i EU:s revisionskommitté, vilken har tagit fram minimistandarder för revisorernas oberoende i EU, regler för kvalitetskontroll gemensamma för medlemsländerna samt ett bolagsrättsligt direktiv, det så kallade revisorsdirektivet.¹⁵²

3.4.2 FAR SRS

FAR SRS bildades då Föreningen för Auktoriserade Revisorer gick ihop med Svenska Revisorsamfundet 2006. De var båda föreningar för revisorer och FAR SRS kallar sig nu ”*branschorganisationen för revisorer och rådgivare*”.¹⁵³ Föreningen för Auktoriserade Revisorer var, som hörs på namnet, den förening där auktoriserade revisorer gick med, medan Svenska Revisorssamfundet var föreningen för godkända revisorer. SRS bildades redan 1899.

¹⁴⁷ Föreningen för Auktoriserade Revisorer (1994) kap. 11

¹⁴⁸ <http://www.rn.se/inforam.htm>

¹⁴⁹ Ibid.

¹⁵⁰ FAR (2006a) kap. 7

¹⁵¹ <http://www.rn.se/inforam.htm>

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38258&_dad=portal&_schema=PORTAL

Då fanns dock inte begreppet ”godkänd revisor”. 1931 kom titeln ”godkänd granskningsman”.¹⁵⁴

Bland medlemmarna i FAR SRS finns förutom revisorer bland annat redovisningsspecialister, skattespecialister och affärsjurister. Föreningen arbetar för dem genom driva utvecklingen framåt inom revision och dess tillhörande verksamhetsområden, vilket görs genom bland annat utbildning och framtagande av rekommendationer. FAR SRS ger ut yrkesetiska regler och rekommendationer om den praktiska tillämpningen av dessa. Rekommendationerna och uttalandena gäller all revisionsverksamhet oberoende av företagsform. De kan ses som ett komplement till lagstiftning och används som utgångspunkt för Revisorsnämnden och domstolar vid bedömningar och avgöranden.¹⁵⁵

En annan viktig del av arbetet inom FAR SRS är deltagande i samarbeten på internationell nivå med bland andra International Federation of Accountants (IFAC), Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) och Nordiska Revisorsamfundet (NRF).¹⁵⁶

3.4.3 Nordiska Revisorsförbundet (NRF)

Nordiska Revisorsförbundet (NRF) är med sina 75 år det äldsta idag existerande samarbetsorganet för revisorer på internationellt plan. De organisationer i Sverige, Norge, Danmark, Finland och Island som verkar för revisionsbranschen är medlemmar och Sverige representeras av FAR SRS. Tillsammans verkar dessa för branschens utveckling och får på så sätt ett starkare inflytande internationellt. Medlemsorganisationerna är även med i FEE och IFAC.¹⁵⁷ (Se kapitel 3.4.4 och 3.4.5) Möten hålls årligen och en ordförande väljs för två år. Liksom platsen för mötena roterar ordförandeskapet mellan länderna.¹⁵⁸

3.4.4 Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)

Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) är en europeisk, ej vinstdrivande organisation inom redovisnings- och revisionsbranschen där 43 organisationer från 32 länder är medlemmar. Tillsammans innefattar dessa mer än 500 000 revisorer. Organisationen bildades 1987, då den tog över efter *The Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers* (UEC) och *Groupe d’Etudes des Experts Comptables de la CEE* (Group d’Etudes), som varit verksamma sedan 1951 respektive 1961.

FEE lyder under belgisk lag och dess syften är bland annat att driva branschen framåt genom att ta tillvara det allmänna intresset i yrkesverksamheten. Organisationen verkar för förstärkning, harmonisering och reglering av redovisning, revision och finansiell rapportering i Europa i såväl offentlig som privat sektor. Den övervakar och strävar efter att inverka på den utveckling som påverkar redovisning, revision och finansiell rapportering.¹⁵⁹

¹⁵⁴ Föreningen för Auktoriserade Revisorer (1994) kap. 11

¹⁵⁵ FAR (2006a) kap 7

¹⁵⁶ http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38258&_dad=portal&_schema=PORTAL

¹⁵⁷ <http://www.nrfaccount.se/>

¹⁵⁸ http://www.fle.is/file/upload/files/efni_fra_radstefnum/haustradstefnur/2005/bjorn_markland-05-10-01.pdf

¹⁵⁹ http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82

3.4.5 International Federation of Accountants (IFAC)

IFAC är en världsomfattande organisation för revisorsorganisationer¹⁶⁰ med 155 medlemsorganisationer från 118 länder som tillsammans representerar två och en halv miljon revisorer.¹⁶¹ På kontoret, beläget i New York City, finns revisionspecialister från olika länder.¹⁶² Organisationen arbetar för att arbetet inom revision ska hållas på en hög nivå och har tagit fram internationella standards inom etik, utbildning med mera samt förordningar för revisorer, små till medelstora revisionsbyråer samt utvecklingsländer.¹⁶³

Bland annat har IFAC publicerat *Code of Ethics for Professional Accountants*¹⁶⁴, en uppsättning yrkesetiska regler som enligt Björn Markland, generalsekreterare i FAR, är mycket lik den europeiska eftersom flera framstående européer varit ledande i IFAC:s utvecklingsarbete¹⁶⁵.

FAR SRS är medlem i IFAC och verkar därmed för att IFAC:s etiska regler ska efterlevas i Sverige.¹⁶⁶

¹⁶⁰ Föreningen för Auktoriserade Revisorer (1994) kap. 12

¹⁶¹ <http://www.ifac.org/About/>

¹⁶² http://www.ifac.org/MediaCenter/files/Facts_About_IFAC.pdf

¹⁶³ <http://www.ifac.org/About/>

¹⁶⁴ <http://www.ifac.org/Guidance/>

¹⁶⁵ Markland (2002)

¹⁶⁶ FAR SRS (2007) A. *Internationella yrkesetiska reglers påverkan på svensk yrkesetik*

4. Empiri – lagar och regleringar samt artiklar

I det följande presenteras resultatet av våra empiriska undersökningar som samlats in genom artikelstudier och studier av ändringar i lagar och regleringar.

4.1 Lagar och regleringar och deras ändring över tid

Införandet av viktiga lagar och regelverk samt andra händelser under den studerade tidsperioden framgår av den tidslinje som finns i bilaga ett. Nedan följer mer information om dem.

EG:s åttonde bolagsdirektiv har i och med moderniseringen ändrats en hel del. Det är mer omfattande än originalet från 1984 och de regler som fanns med där finns även med i det nya men har här utvecklats och blivit striktare. I det gamla direktivet fanns inte analysmodellen med, vilket den gör i det nya. Inte heller yrkesetiska regler fanns med i direktivet från 1984 men har fått en plats i och med moderniseringen.

Reglerna i den nya *aktiebolagslagen*, från 2005, är mer detaljerade än i den föregående, från 1975. Jävsreglerna har skärpts med att en revisor inte får äga aktier i det bolag han ska granska och mandattiden för revisorer har bestämts. I den gamla aktiebolagslagen tillsattes revisorn tills vidare, medan han enligt den nya ska utses för en bestämd mandattid för fyra år. *Lagen om ekonomiska föreningar* har gällt sedan 1987 men från den första januari 2007 har jävsreglerna för revisorer skärpts en aning.

Revisionslagen infördes första gången 1999. Sedan dess har inga väsentliga ändringar gjorts. När det gäller *årsredovisningslagen* behandlas revision i ett kapitel i lagen från 1980. Precis som i den gamla aktiebolagslagen finns här förbud för vissa typer av relationer mellan en revisor och hans klient. 1995 kom den lag som gäller idag och i den regleras revision och revisorns oberoende inte alls. Många av lagreglerna för revisorer som tidigare förekom i årsredovisningslagen finns nu istället i revisorslagen och revisionslagen. I bokföringslagen finns liksom i den nu gällande årsredovisningslagen inga bestämmelser för revisorer överhuvudtaget.

När *revisorslagen* kom 2001 ersatte den *lagen (1995:528) om revisorer*, som införts då Sverige gick med i EU och var anpassad till EG:s åttonde bolagsdirektiv. Den nya revisorslagen är anpassad till den moderniserade versionen av det åttonde bolagsdirektivet och är mer omfattande än den gamla. Den stora skillnaden är att den innehåller analysmodellen men även den gamla lagen innehöll en särskild bestämmelse för revisorns oberoende. Enligt den nya lagen behöver en revisor inte avsäga sig ett uppdrag om motåtgärder kan vidtas. Lagen kräver även att revisorn för en noggrann dokumentation över såväl sitt arbete som sin opartiskhet och självständighet så att de kan bedömas även efter en avslutad revision.

Då *förordning om revisorer*, även kallad *revisorsförordningen*, infördes 1995 ersatte den *förordning (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer*. Den nya revisors-

förordningen innehåller mest regler för utbildning och godkännande och auktorisation av revisorer och revisionsbyråer. I den gamla reglerades även bland annat jäv och tystnadsplikt och att en revisor ska avböja uppdrag som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet.

I de nu gällande *föreskrifterna av Revisorsnämnden* finns främst regler gällande utbildning, godkännande och auktorisation av revisorer samt revisionsbolags verksamhet. Redan i Kommerskollegiets föreskrifter från 1973 (KFS 1973:6) fanns jävsregler gällande bistående med bokföringshjälp och rådgivning. Dokumentationskrav finns i de nyaste föreskrifterna, liksom de fanns redan 1980, men sedan den nya revisorslagen infördes 2002 hänvisas till revisorslagen och analysmodellen där gällande dokumentation.

1977 var året då de första av FARs *yrkesetiska regler* kom. Sedan dess har reglerna omarbetats vid tre tillfällen: 1989, 1997 samt 2003. I bilaga tre finns regel två, som behandlar revisorns oberoende, från 1977 samt den som gäller idag. De regler som gäller idag fastställdes 2003 och ser i stort sett likadana ut som de första som utfärdades. Regelverket är idag mer omfattande och anpassat till de internationella regleringarna utfärdade av EG och IFAC. Revisorns oberoende ställs det tydliga krav på redan 1977 och några av hoten mot revisorns oberoende som finns i analysmodellen hittas även i dessa regler. En revisor får till exempel inte företa sig saker som hotar hans objektivitet som revisor såsom rådgivning till en klient vars redovisning han sedan ska granska. Även arvodesdebitering baserad på klientens ”ekonomiska utfall”, vilket skulle innebära ett hot mot oberoende genom ett ekonomiskt intresse i klienten, är förbjudet enligt dessa regler. I det senaste regelverket är oberoendefrågan baserad på analysmodellen. Därmed finns flera olika hot mot revisorns oberoende definierade (egenintresse-, självgransknings-, partsställnings-, vänskap- och skrämshot), till skillnad från i de äldre regelverken, där hot mot oberoende inte fanns uppdelade i olika typer.

Revisionsstandard i Sverige (RS) samt *FAR SRS revisionsrekommendationer (RevR)* och *FAR SRS uttalanden i revisionsfrågor (RevU)*, som ingår som en del av RS, innehåller inga direkta regler för revisorns oberoende och är därför inte tillämpliga i vår studie.

4.2 Artiklar

Resultatet av artikelstudierna presenteras i femårsintervall indelat i stycken med vilka ändringar i lagar och regleringar som är aktuella för varje period samt händelser och diskussioner i Sverige respektive internationellt. Ett särskilt stycke behandlar dessutom rådgivning då detta ges mycket utrymme under hela den studerade perioden. Se även bilaga ett, som visar en tidslinje med viktiga händelser i Sverige och internationellt för perioden 1980-2008.

4.2.1 År 1980-1984

Denna period skedde inga större ändringar på området lagar och regleringar i Sverige. Det diskuterades dock mycket kring revisorns oberoende och rådgivning var en stor del av dessa diskussioner.

4.2.1.1 Lagar och regleringar

1984 infördes EG:s åttonde bolagsdirektiv för EU:s medlemsländer¹⁶⁷.

4.2.1.2 Sverige

Bertil Edlund, ordförande i FAR 1978-80, anser att Sverige i jämförelse med andra länder alltid har legat långt fram i utvecklingen när det gäller revisionsfrågor. Som en indikation på detta ses att den första rekommendationen inom revision i Sverige kom ut 1967.¹⁶⁸ Fler och fler revisionsbyråer söker nu samarbete med utländska revisionsbyråer¹⁶⁹ och många har redan etablerat internationella samarbeten¹⁷⁰. Samhället ställer allt större krav och vid årets FAR-dagar 1983 är revisorns oberoende i fokus. Bo Friedman, ordförande i FARs regelkommitté, påpekar här att då yrket kommer att innehålla nya arbetsuppgifter måste också begreppet för oberoende ändras.¹⁷¹ FAR får många frågor om oberoende, vilket visar att det finns en stor osäkerhet för hur reglerna ska tolkas. En förbättring måste därför ske.¹⁷² I FARs utbildning har inte tidigare lagts så stor vikt vid oberoendefrågan, något man nu vill ändra på.¹⁷³ Man pratar även om ”de stora åtta”, åsyftande att det i världen finns åtta revisionsbyråer som är betydligt större än andra¹⁷⁴.

4.2.1.3 Internationellt

Etiska regler är likadant utformade i de nordiska länderna, vilket anses vara viktigt för att stärka revisorns oberoende. Resultatet av amerikanska undersökningar visar att riskerna med konsultation i samband med revision minskar ju högre kompetens revisorer har inom revision.¹⁷⁵ I många länder pågår ett intensivt arbete för att garantera att revisionsarbetet håller en hög standard. Oberoende är en av de saker som ingår i detta arbete.¹⁷⁶ Det faktiska oberoendet för en uppdragsansvarig revisor blir starkare genom en stor ekonomisk riskfördelning, det vill säga om arvodet inte har direkt betydelse för en enskild revisor. Detta gäller även revisionsbyråer och inom EU föreslås att spärren för hur stor del av inkomsterna som får komma från en klient får vara högst tio procent, något som ger upphov till diskussioner i länder med många små revisionsbyråer. I Sverige bestämmer FAR att bortsett från under ett revisionsföretags första år efter bildandet får inkomsterna inte uppgå till en ”övervägande del” för att förhållandet mellan revisorn och klienten inte ska anses vara ett beroendeförhållande. Den ”övervägande delen” definieras dock inte.¹⁷⁷

¹⁶⁷ Kommittédirektiv (2006:96)

¹⁶⁸ Edlund, B (1981)

¹⁶⁹ Héman (1983)

¹⁷⁰ Edlund (1981)

¹⁷¹ Nilsson-Karlsson (1983)

¹⁷² Fridman (1983)

¹⁷³ Jonsson (1983)

¹⁷⁴ Edlund (1981)

¹⁷⁵ Jägerhorn (1981)

¹⁷⁶ Jonsson (1983)

¹⁷⁷ Björner (1983)

4.2.1.4 Rådgivning

Både små och stora företag efterfrågar mer service från sina revisorer i form av konsulttjänster, redovisningstjänster och ”utvidgade revisionstjänster”. Det leder till att revisorernas verksamhet börjar uppmärksammas mer och att deras oberoende börjar ifrågasättas mer.¹⁷⁸ En gräns mellan revision och konsultverksamhet är svår att dra¹⁷⁹ och typen av konsultation har stor betydelse. Det anses därför vara viktigt att oberoendefrågan granskas då konsultuppdrag utförs i samband med revision. Reginald Jägerhorn, ekonomie doktor, professor och revisor, anser att omfattningen av och inriktningen för konsultverksamheten behöver ”styras”.¹⁸⁰ Erik Rydström, auktoriserad revisor, anser att skatterådgivning, räkenskapsmässig assistans, budgetering och juridiska attesteringar är naturliga konsultområden för en revisor och Poul Grüning, revisor i Danmark, menar vid en revisionskongress för de nordiska länderna att det inte finns några tecken på att revisorn kommer att användas mindre som konsult i framtiden.¹⁸¹

Det är ingen tvekan om fördelarna med att revisorer utför rådgivning. Frågan är om det är lämpligt att företagets revisor är den som ger råd.¹⁸² Det är upp till revisorerna själva att ta ställning till sitt oberoende vid konsultationsuppdrag¹⁸³, säger Jägerhorn. Detsamma kommenteras av Paul Berger från Kommerskollegium vid årets FAR-dagar 1983. Vid samma tillfälle förutspås också att samhället kommer att ställa större och större krav och Leif Lundfors, ledamot i FAR:s regelkommitté, anser att revisorer måste se till att inte ta för många konsultationsuppdrag i mindre företag och att inte ”gå för djupt som rådgivare”.¹⁸⁴ Riktlinjer eller normer anses behöva utarbetas för konsultverksamhet, då få normer finns för att reglera konsultaktiviteter, trots att revisionsområdet i övrigt anses vara ”väl normerat”.¹⁸⁵

4.2.2 År 1985-1989

Lite mer börjar ske gällande lagar och regleringar jämfört med föregående period. Diskussionerna på rådgivningsområdet fortsätter.

4.2.2.1 Lagar och regleringar

FAR och SRS tar 1985 fram ett rekommendationsförslag till regler för vägledning om vilken redovisningsverksamhet en revisor får bedriva. Reglerna ska utgöra ett komplement till föreningarnas regler för god revisorssed. I förslaget behandlas vilka tjänster revisorer bör få utföra, revisorsjäv och utövande av redovisningsverksamhet. En person som medverkar i en revision får enligt förslaget ej biträda med bokföring och bokslut, vilket dock andra personer vid samma revisionsföretag får, förutsatt att de inte deltar i revisionsarbetet.¹⁸⁶

¹⁷⁸ Björner (1983)

¹⁷⁹ Edlund (1981)

¹⁸⁰ Jägerhorn (1981)

¹⁸¹ Sjöö-Mårtensson (1981)

¹⁸² Berger (1982)

¹⁸³ Jägerhorn (1981)

¹⁸⁴ Nilsson-Karlsson (1983)

¹⁸⁵ Jägerhorn (1981)

¹⁸⁶ FAR och SRS (1985)

4.2.2.2 Sverige

Olle Gunnarsson och Harald Franzén, auktoriserad respektive godkänd revisor, som tillsammans utarbetat FARs och SRS rekommendationsförslag kommenterar det i en artikel där de bland annat skriver att det är mycket viktigt att reglerna för bokföringsjäv uppmärksammas. De anser att revisionsbyråer inte ska vara delaktiga i ”förvaltningen av klienters verksamhet”, oavsett om företagen är revisionsklienter eller inte.¹⁸⁷

4.2.2.3 Internationellt

Med grund i åttonde bolagsdirektivet som kommit 1984 inför England förbud för revisorer att erbjuda andra tjänster än revision, minimiarvodet och revisorsbyte vart femte år. Detta leder till att dessa saker även diskuteras i Sverige.¹⁸⁸ Samtidigt visar erfarenheter från USA att en revisor som även arbetar med rådgivning till sina klientföretag ökar sitt oberoende och sin förmåga att göra korrekta bedömningar eftersom han då har mycket stor kunskap om företaget genom bättre tillgång till relevant information.¹⁸⁹

4.2.2.4 Rådgivning

1988 ges stort utrymme åt artiklar och diskussioner om revisorns oberoende. Revisorns roll som rådgivare utgör en väsentlig del av detta material. Edlund anser i en artikel om revisorns roll att konsultrollen är viktig för revisorsyrket men att det också är viktigt att behålla kravet på att en revisor inte får granska resultatet av sin egen rådgivning¹⁹⁰. Då oklarheter förekommer och området inte tidigare granskats noggrant planerar Kommerskollegium att kartlägga revisorns konsultroll¹⁹¹. En arbetsgrupp i FAR arbetar sedan fyra år tillbaka med frågor rörande revisorns konsultroll, med tanken att säkerställa att konsultverksamheten inte ska påverka revisorns oberoende samt att kvaliteten ska upprätthållas.¹⁹² FAR börjar även se ett behov av en särskild rekommendation för revisorn som skatterådgivare då föreningens etikregler och *Regler för biträdesansvar vid självdeklaration* inte berör all skatterådgivning. Därför utarbetas ett förslag till en rekommendation för revisorn som skatterådgivare: *God revisorssed vid befattning med skatter och arbetsgivaravgifter*.¹⁹³

Revisionsbyråerna tonar ner ”intrycket av” revision och visar framförallt upp servicesidan. Angående detta poängterar Per Strandin, auktoriserad revisor, att riskerna för oberoendet ökar då konsultationen i byråerna ökar.¹⁹⁴ Det diskuteras hur man skulle kunna arbeta rent organisatoriskt för att kunna låta revisionsbyråer arbeta med både revision och konsultation och ett förslag är så kallade Chinese walls. Det innebär att man arbetar väldigt uppdelat inom företaget, nästan som om man har en osynlig kinesisk mur mellan avdelningarna.¹⁹⁵

¹⁸⁷ Gunnarsson och Franzén (1985)

¹⁸⁸ Strandin (1987)

¹⁸⁹ Wennberg (1988b)

¹⁹⁰ Malmström (1985)

¹⁹¹ Wennberg (1988a)

¹⁹² Wennberg (1988b)

¹⁹³ Johansson (1988)

¹⁹⁴ Strandin (1987)

¹⁹⁵ Kamras (1988)

Revisionsbyråer börjar anställa specialister, vilket Göran Tidström, ordförande för FARs ovan nämnda arbetsgrupp, tror beror på att revisionsbyråerna genom detta får en ”competitive edge” snarare än att de gör det för att tjäna mer pengar¹⁹⁶.

Mikael Kamras, vice VD i Proventus och före detta auktoriserad revisor, tycker att det ska finnas en sorts ”inskränkt revision” i mindre företag genom att låta revisorerna dela med sig av sin kompetens till företag som saknar tillräcklig kompetens.¹⁹⁷ Detsamma anser Åke Persson, auktoriserad revisor, med tillägget att det är viktigt att revisorn enbart ger råd inom områden han har särskilda kunskaper i.¹⁹⁸ Även Bertil E Olsson, auktoriserad revisor, anser att revisorer bör arbeta med både revision och konsulting. Han nämner i en artikel begreppet aktiv revision, med vilket han menar att revisorn vill att hans klient ska få ”full valuta” för pengarna och därmed ger mycket extra service. Hans revision blir dessutom mycket bättre genom all kunskap han får genom rådgivningen, skriver Olsson. Att låta revisorer arbeta med rådgivning gör dem dessutom mer framåtriktade och sannolikheten för att de vill behålla sitt arbete är större. Revisionsbyråerna får alltså fram och får behålla högt kompetenta anställda.¹⁹⁹

4.2.3 År 1990-1994

De lagar och regleringar som finns börjar moderniseras och en internationalisering börjar komma allt närmare.

4.2.3.1 Lagar och regleringar

FARs regler för god revisorssed har moderniserats och införs efter FARs årsstämma vintern 1989/90. Utvecklingen av reglerna grundar sig främst på Revisorsförordningen och Kommerskollegiets föreskrifter. Då man ansåg att reglerna gav en ”bra bild av rådande etik” ändrade man inte på dem utan gjorde enbart mindre ändringar av språklig karaktär, bortsett från regeln om oberoende, där ganska omfattande ändringar gjorts, bland annat rörande oberoende in appearance. Aktieinnehav, direkt och indirekt, definieras närmare för att minska tolkningssvårigheter som tidigare förekommit och anvisningarna innehåller numera ett stycke angående revisorn som konsult. Istället för att som tidigare hänvisa till Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC) hänvisas i inledningen till de nya reglerna till IFAC:s etikrekommendationer, då UEC ersatts av FEE, som inte utfärdat några etikregler.²⁰⁰

¹⁹⁶ Wennberg (1988b)

¹⁹⁷ Kamras (1988)

¹⁹⁸ Persson (1988)

¹⁹⁹ Olsson (1988)

²⁰⁰ Strömquist (1990)

4.2.3.2 Sverige

Innan FARs yrkesetiska regler ska införas i sin modernare form diskuteras reglerna för aktieinnehav och då främst revisorns makas/makes. En del kritiker menar att det nuförtiden är vanligt att par har skilda ekonomier och att det inte är självklart att någon vill berätta för sin partner om sina aktieinnehav. En indelning görs i direkt och indirekt aktieinnehav men makes/makas innehav räknas som direkt då årsstämman och FARs styrelse anser att det bör vara så för att öka revisorns trovärdighet gentemot omvärlden.²⁰¹

Stig Nilsson, auktoriserad revisor, hävdar i en artikel om revisorns roll att god lönsamhet är en förutsättning för ett starkt oberoende och för hög kompetens inom yrket. Därför är lönsamheten i branschen viktig.²⁰² Henry Åkerlund, avdelningsdirektör vid Kommerskollegium, framhåller i en intervju vikten av att den som väljer en revisor inte ska behöva tänka på huruvida revisorn har egna intressen som kan komma i konflikt med hans arbete som revisor företaget.²⁰³ Rydström och Stig Nilsson säger att en del klientföretag inte vet vad revisorn får lov att göra och därför inte utnyttjar revisorn i så stor utsträckning de skulle kunna, något som kan göra att de ser revisorn som ”ett nödvändigt ont”.²⁰⁴

4.2.3.3 Internationellt

I och med FARs medlemskap i IFAC arbetar föreningen för en enhetlig yrkesstandard och därmed för att IFAC:s etikrekommendationer *Statements of Guidance* ska efterlevas i Sverige²⁰⁵. I en artikel från 1991 jämför FAR IFAC:s etiska regler med svenska. Resultatet visar att mycket av de svenska lagarna och reglerna stämmer överens med IFAC:s etiska regler. En del av FARs regler är striktare än IFAC:s medan andra är mer liberala. Båda kräver både ett faktiskt och ett utåt synligt oberoende, det vill säga såväl independence in appearance som independence in fact, och båda tillåter att revisorn lämnar råd och anvisningar till sina klienter, enligt förarbeten till ABL, FARs regler och KKs revisorsföreskrifter, och båda förbjuder så kallade contingency fees, det vill säga att revisorns arvode beror på klientens ”ekonomiska utfall”. När det gäller ekonomiskt oberoende är IFACs regler aningen hårdare än FARs.²⁰⁶

4.2.3.4 Rådgivning

Rydström anser att omvärlden ifrågasätter mer och att synen på revisorer har förändrats. Som tidigare talas det om att företagen kräver bättre service och revisionsbyråernas konsultverksamhet utgör ett konkurrensmedel, vilket leder till att de anställer allt fler specialister som inte är revisorer men som arbetar med konsultation inom revisorerernas kompetensområde parallellt med revisorerna.²⁰⁷ Det som efterfrågas mest är skatterådgivning.

²⁰¹ Strömqvist (1990)

²⁰² Nilsson (1992)

²⁰³ Trehörning (1993d)

²⁰⁴ Trehörning (1993c)

²⁰⁵ Strömqvist (1990)

²⁰⁶ Wennberg (1991a)

²⁰⁷ Trehörning (1993c)

Förutom med det arbetar konsulter bland annat som ADB-specialister, affärsanalytiker och managementkonsulter²⁰⁸. Balans erfar från revisionsbranschen att konsultverksamhet alltid har funnits men att den blivit mer specialiserad²⁰⁹. Lagstiftningen har blivit så komplicerad att det är svårt för en revisor att ha en hög kompetens inom breda områden²¹⁰. Viktigt att tänka på är att den ansvarige revisorn är ansvarig även för specialistens arbete så det kan vara riskfyllt om revisorn inte har de kunskaper specialisten har²¹¹. Stig Nilsson anser att ordet konsult är opassande eftersom det får revisorn att framstå som en ”allmän affärsrådgivare”²¹².

En fördel med att revisionsbyråerna har specialister anställda är att revisorernas kompetens ökar då de arbetar nära specialister liksom då de själv ger rådgivning vid sidan om sina revisionsuppdrag²¹³. Den huvudsakliga intäkten i en revisionsbyrå bör dock komma från revisionsarbete, tycker Rydström, och att om konsultationsverksamheten blir för omfattande bör de ”rena” konsulttjänsterna förläggas till ett särskilt bolag²¹⁴. Revisorn är mer effektiv som konsult jämfört med en inhyrd person eftersom han känner till sin klients verksamhet, vilket är både kostnads- och tidsbesparande²¹⁵. Han får dock inte granska sina egna råd så det är viktigt att han inte är med vid beslutsfattandet i sin klients företag. Rydström påpekar att han däremot kan visa sin klient olika alternativ och eventuella konsekvenser av dessa.²¹⁶ Enligt Lennart Svensson, auktoriserad revisor, bör förbudet mot att revisorn deltar i klientens beslutsfattande tas bort eftersom revisionsbranschen annars kan bli anklagad för ”dubbla budskap”²¹⁷. Stig Nilsson påpekar att en revisor måste hitta en balans i sitt arbete, något han kan göra genom att ha en hög kompetens²¹⁸.

Revision diskuteras av ett antal revisorer vid ett seminarium 1990 inom den så kallade Västra kretsen. Lars-Erik Forsgårdh, VD för Aktiespararna, är av åsikten att revisorer måste få ge rådgivning inom deras kompetensområde, vilket Lennart Nilsson, regionchef för Småföretagarna håller med om med tillägget att de flesta företagen i Sverige endast har grundskoleutbildning och därmed behöver en kompetent konsult. Dessutom blir kvaliteten bättre på revisionen om revisorn får vara rådgivare, tycker Gunnarsson särskilt då lagen inte är helt tydlig. Bo Norrman från Riksskatteverket håller med om att kompetensen bland småföretagare borde ökas i redovisnings- och skattefrågor.²¹⁹ Markland anser också att rådgivning och revision är ett problem i första hand i små företag eftersom styrelsen där är mer beroende av de kunskaper revisorn har och därmed av revisorn. Större företag har ofta sina egna specialister och tar in revisorn som komplement.²²⁰

²⁰⁸ Wennberg (1991b)

²⁰⁹ Trehörning (1993a)

²¹⁰ Trehörning (1993c)

²¹¹ Trehörning (1993d)

²¹² Trehörning (1993c)

²¹³ Trehörning (1993d)

²¹⁴ Trehörning (1993c)

²¹⁵ Markland och Engblom (1999)

²¹⁶ Trehörning (1993c)

²¹⁷ Svensson (1991)

²¹⁸ Trehörning (1993c)

²¹⁹ Gärdfors (1990)

²²⁰ Trehörning (1993b)

4.2.4 År 1995-1999

Det här är perioden då en harmonisering börjar ske. Sverige går med i EU, flera europeiska rapporter som ger en bild av hur revisionsbranschen ser ut presenteras efter flera års forskning och nya lagar införs på revisionsområdet.

4.2.4.1 Lagar och regleringar

Sverige blir medlem i EU 1995²²¹. Samma år införs en ny årsredovisningslag som ersätter den från 1980²²² samt en ny revisorsförordning som ersätter den från 1973²²³. 1995 var också året då ett nytt organ för övervakning av revisionsverksamheten i samhället tillsätts: Revisorsnämnden. Nämnden övertar genom detta Kommerskollegiums uppgifter.²²⁴ FEE avslutar detta år sin rapport *Audit Independence and Objectivity*²²⁵, medan europeiska kommissionen året därpå publicerar sin länge emotsedda grönbok *The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union*²²⁶. 1997 införs en omarbetad version av FARs yrkesetiska regler²²⁷. Revisionsbolagsutredningen lägger fram sitt betänkande *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet* 1999²²⁸, samma år som en ny lag införs i Sverige: revisionslagen²²⁹.

4.2.4.2 Sverige

Under denna period diskuteras det mycket om EU och eurons inträde. På FAR-dagen 1995 diskuteras oberoendefrågor och Göran Raspe, auktoriserad revisor, menar då bland annat att en revisor inte kan vara oberoende men att han kan lära sig hantera intressekonflikter²³⁰. Gunnar Dagermark, auktoriserad revisor, säger i en artikel att man vinner förtroende med kunskap och då man har fått förtroende kan man lättare ”hävda icke lättsålda ståndpunkter”. Det blir alltså lättare att hålla sig oberoende då man har kompetens eftersom det då är lättare att ha integritet.²³¹

Obligatorisk rotation av revisorer kommer upp som förslag då och då för att hålla revisorns förhållande till sina klienter distanserat men FEE ställer sig i sin rapport emot det då starka skäl talar emot det. Av FEE:s rapport framgår också att endast två länder i EU tillämpar obligatorisk revisorsrotation. Dessutom visar en rapport av amerikanska SEC att bristfällig revision är betydligt vanligare då revisorer gör sina första- och andraårsrevisioner.²³² Av en artikel framgår att det i fall där brottslighet förekommit från företagsledningens sida i är

²²¹ http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardTemplate____1832.aspx

²²² Årsredovisningslag (1995:1554)

²²³ Förordning (1995:665) om revisorer

²²⁴ <http://www.rn.se/inforam.htm>

²²⁵ Markland (1996b)

²²⁶ Markland (1996a)

²²⁷ Engblom Fredriksson (1998)

²²⁸ Markland och Engblom Fredriksson (1999)

²²⁹ Revisionslag (1999:1079)

²³⁰ Holmquist (1995b)

²³¹ Dagermark (1995)

²³² Markland (1996b)

allmänhet så att revisorsbyten gjorts ofta eller mycket ofta och att revisorn nästan aldrig använts som rådgivare. Dessa företagsledningarna vill snarare hålla sin revisor på avstånd och gör sig av med denne om han kommer ”för nära”.²³³

4.2.4.3 Internationellt

Det har varit en ”våldsam expansion” inom rådgivningsverksamheten i hela världen de senaste 25 åren, menar Lars Bo Langsted, forskningslektor vid Juridisk Institut, Handelshøjskolen i Århus, i en artikel²³⁴. Frågorna om oberoende och redovisningsjävn liknar varandra i alla EU:s medlemsländer²³⁵. Alla länder kräver oberoende från revisorns sida och reglerna skiljer sig marginellt²³⁶.

FEE avslutar ett tre år långt arbete kring revisorns oberoende med en rapport; *Statutory Audit and Independence*; där en bild ges av läget idag och ramar samt en mängd specifika punkter ställs upp för hur oberoendet ska kunna säkras. En slutsats i FEE:s arbete är att revisorer kan ge revisionsklienter annan service än revision så länge oberoendet inte hotas och förutsatt att det är tillåtet enligt lag. Här konstateras också att branschorganisationer bör ta fram etiska standarder som en del av kvalitetskontrollen istället för att olika länders regleringar ska sammanföras för att gälla harmoniskt i alla länder.²³⁷

Med grund i FEE:s rapport arbetar europeiska kommissionen med att ta fram en grönbok om revisorers roll, ställning och ansvar inom Europeiska Unionen. Denna emottas med stor förväntan från Europas revisorer.²³⁸ Genom bland annat FEE:s rapport *Statutory Audit Independence*, EU:s grönbok och den engelska föreningen ICAEW:s modell har en ny syn på revisorns oberoende har vuxit fram. Det som förut handlade om nationella olikheter, regelstyrning och intuitiva bedömningar handlar nu om internationell harmonisering, ramverk och analysmodeller.²³⁹

4.2.4.4 Rådgivning

Liksom i nästan alla tidigare utredningar om regler för revisorers oberoende kommer Revisionsbolagsutredningen i sitt betänkande *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet (SOU 1999:43)* fram till att ”det är ganska bra som det är”.²⁴⁰ I betänkandet föreslås därför att inte ändra på reglerna för revisorers fristående rådgivning till sina klienter. Analysmodellen FEE utarbetat föreslås dock att införas. Advokatsamfundet tror inte på analysmodellen och att den kommer att fungera ändamålsenligt i praktiken. Samfundet anser inte heller att en revisor bör få ge rådgivning eller ”annat biträde som inte innefattas i

²³³ Langsted (1999)

²³⁴ Ibid.

²³⁵ Holmquist (1995b)

²³⁶ Holmquist (1995a)

²³⁷ Ibid.

²³⁸ Markland (1996a)

²³⁹ Eklöf, Holmquist, Johansson (2000)

²⁴⁰ Markland (2001)

revision” till sina klienter.²⁴¹ En annan som tvivlar på analysmodellen är Christer Lefrell, som nyligen avgått som chef för Revisorsnämnden. Han menar att modellen är svår att tillämpa och att det kommer att ta lång tid att få fram en praxis för tillämpningen av den.²⁴²

Langsted är av åsikten att en revisor i Sverige gärna får arbeta med annat än revision så länge hans oberoende inte är hotat²⁴³ och vid diskussioner kring betänkandet säger Riksskatteverket att kvalificerade revisorer är de bäst lämpade rådgivarna gällande ”till exempel skattefrågor”, framför allt åt små och medelstora företag, något som FAR, SRS och Revisorsnämnden håller med om. Företagarna håller också med om detta och säger att det är orimligt att ställa samma krav för oberoende vid revisionen i stora och små företag medan Advokatsamfundet ställer sig skeptiskt till förslaget i betänkandet att inte ändra på reglerna för fristående rådgivning från revisorer till sina klienter.²⁴⁴

4.2.5 År 2000 – 2004

Harmoniseringen är i full gång och i Sverige införs IFAC:s regelverk ISA i form av *Revisionsstandard i Sverige*. Revisorslagen införs och diskussionerna handlar mycket om analysmodellen som alla revisorer nu ska börja tillämpa i sitt arbete. EG:s åttonde bolagsdirektiv börjar moderniseras för att vara bättre anpassat till 2000-talet.

4.2.5.1 Lagar och regleringar

År 2002 införs revisorslagen, som härmed ersätter den sex år gamla lagen om revisorer²⁴⁵. Året därpå inför USA ett strikt regelverk med detaljerade lagar för marknadsnoterade företag; Sarbanes-Oxley Act²⁴⁶; och i EU införs en rekommendation om revisorers oberoende: *Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*²⁴⁷. 2003 inför FAR en omarbetad version av sina yrkesetiska regler, anpassad efter IFAC:s och EU:s yrkesetiska regler. En nyhet är att FARs regler numera innehåller både regler för god yrkesed och för god revisorssed.²⁴⁸ *Revisionsstandard i Sverige* införs 2004 i form av en svensk översättning av IFAC:s revisionsstandarder ISA, och ersätter *Revisionsprocessen*²⁴⁹.

4.2.5.2 Sverige

Hösten innan analysmodellen införs, alltså hösten 2001, ställs stora förhoppningar till modellen bland revisorer.²⁵⁰ Tidström är av åsikten att analysmodellen egentligen inte är

²⁴¹ Markland och Engblom (1999)

²⁴² Wennberg (2003)

²⁴³ Langsted (1999)

²⁴⁴ Wennberg (2003)

²⁴⁵ Revisorslag (2001:883)

²⁴⁶ Svernlöv och B:son Blomberg (2003)

²⁴⁷ Markland (2002)

²⁴⁸ Bergman Marcus och Holm (2003a)

²⁴⁹ FAR (2006b) *Revisionsstandard i Sverige* – Förord till Revisionsstandard i Sverige

²⁵⁰ Holmquist (2001b)

något nytt utan att den bara speglar det faktiska beteendet inom branschen i Europa. Däremot är de tydligare kraven på dokumentation i den svenska analysmodellen en nyhet. Tidström anser också att problemet är rent teoretiskt och att det inte finns någon verklighetsförankrad anledning att anse att revisorns oberoende skulle vara ett stort problem.²⁵¹ På 1980-talet hade regler för oberoende byggt på förbud, där svarta listor innehöll förteckningar över förbjudna ekonomiska intressen, vilka typer av uppdrag som inte fick kombineras och vilka relationer som inte var tillåtna²⁵² och Markland tror att övergången från dessa så kallade förbudskataloger till analysmodellen kommer att ställa höga krav på professionen²⁵³. Han ser dock positivt på de nya reglerna då han tyckt att affärsverksamhetsförbudet i den gamla revisorsförordningen var ”fyrkantigt”²⁵⁴.

Vid en diskussion om oberoende i Balans ser Leif Edling, ordförande i SRS, vänskaps-korruption som det största problemet med att hålla sig oberoende enligt alla regler. Ett annat problem han upplevt är då han haft en affärsmässig relation i sitt privatliv till någon han sedan fått som klient för att revidera. Han tycker att det är bra att högre krav ställs på revisorer men att det samtidigt är tråkigt att ”man” inte litar på dem.²⁵⁵ När det gäller affärstransaktioner mellan revisorn och hans klient och ”om den som är revisor för SAS bara får åka tåg” ifrågasatte FAR detta och fick till svar från regeringen att transaktioner mellan en revisor och hans klient får förekomma så länge de är ”av vardaglig och ordinär karaktär som ingås på samma villkor som gäller för andra”²⁵⁶.

4.2.5.3 Internationellt

År 2000 håller EU:s kommitté för revisionsfrågor ett möte där oberoendefrågan diskuteras. Här framgår att internationella branschorganisationer inom EU tror på analysmodellen till fördel för amerikanska regler.²⁵⁷

Adam Diamant, som just avslutat sin doktorsavhandling om revisorns oberoende, anser att internationaliseringen bör ”få ett tydligare genomslag” i regleringen för revisorer i Sverige.²⁵⁸ Sverige är dock först i Europa med att anstifta om analysmodellen och den svenska revisorslagen som införs 2002 är den första i Europa som baseras på EU-rekommendationen i fråga om revisorns oberoende, då Sverige anser att samma lagar bör gälla inom hela EU.²⁵⁹ Då FAR utformar nya yrkesetiska regler 2003²⁶⁰ tas också hänsyn till EU:s och IFAC:s regelverk²⁶¹. I IFAC:s *Code of Ethics for Professional Accountants* framhålls oberoenderegler tydligt²⁶². FARs regler är naturligtvis även kopplade till den svenska revisorslagen och tillsammans gör de att Sverige är internationellt harmoniserat så långt det är möjligt. Det är trots detta fortfarande långt kvar tills en fullständig harmonisering är genomförd.

²⁵¹ Holmquist (2001a)

²⁵² Markland (2000b)

²⁵³ Holm (2000)

²⁵⁴ Markland (2001)

²⁵⁵ Holmquist (2001b)

²⁵⁶ Markland (2001)

²⁵⁷ Markland (2000b)

²⁵⁸ Engerstedt (2004)

²⁵⁹ Johansson (2002)

²⁶⁰ Bergman Marcus och Holm (2003a)

²⁶¹ Precht (2005)

²⁶² Markland (2000b)

Amerikanska Sarbanes-Oxely Act utgör ett problem i harmoniseringen då detta regelverk skiljer sig från det europeiska dels genom reglerna i sig men också genom att regelverket är mycket detaljreglerat.²⁶³ I och med Sarbanes-Oxley Act införs krav för alla noterade bolag i USA att tillsätta ett kontrollorgan i form av en revisionskommitté²⁶⁴. Kommunikationen mellan revisorn och klientföretaget ska då ske genom denna kommitté, vilket stärker revisorns oberoende. Även i en rekommendation av EU-kommissionen ges förslag på att införa revisionskommittéer.²⁶⁵ I Sverige är begreppet dock relativt okänt även om intresset för revisionskommittéer ökat de senaste åren.²⁶⁶

4.2.5.4 Rådgivning

Vid ett samtal i Balans tror Ulf Spång, ekonomi- och finansdirektör i Skandia och tidigare auktoriserad revisor, inte att företag som får rådgivning av sina revisorer ser revisorns oberoende som något problem men menar att det är viktigt att behålla och förbättra den situationen. Edling påpekar att det är vanligt att banker säger till sina kunder, särskilt då de är små företag, att de ska prata med sin revisor ”så kan han hjälpa dig med det här”. Banken ser det alltså inte som något problem att en revisor hjälper sin klient i ekonomiska frågor.²⁶⁷

4.2.6 År 2005 – 2007

EG:s åttonde bolagsdirektiv blir klart och en implementering börjar ske i medlemsländerna. Då endast knappt två år har gått i denna period har inte mycket debatterats.

4.2.6.1 Lagar och regleringar

IFAC inför sin nu gällande uppsättning yrkesetiska regler 2005²⁶⁸. Samma år införs även en ny aktiebolagslag i Sverige, vilken då upphäver den från 1975. Lagen har nu fått en ny struktur och reglerna är mer detaljerade än i den föregående lagen.²⁶⁹ Året därpå antas och införs EG:s åttonde bolagsdirektiv efter moderniseringen av det som infördes 1984. Det nya direktivet ska implementeras i EU:s medlemsländer senast 2008.²⁷⁰

²⁶³ Bergman Marcus och Holm (2003b)

²⁶⁴ Svernlöv och B:son Blomberg (2003)

²⁶⁵ Åkersten (2002)

²⁶⁶ Svernlöv och B:son Blomberg (2003)

²⁶⁷ Holmquist (2001b)

²⁶⁸ <http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tpl?PubID=10456070402914590&Category=Ethics>

²⁶⁹ Aktiebolagslag (1975:1385) samt Aktiebolagslag (2005:551)

²⁷⁰ Kommittédirektiv (2006:96)

4.2.6.2 Sverige

Carina Bergman Marcus, affärs- och bolagsjurist och ordförande i FARs etikkommitté, tycker att det blivit mer komplicerat att bli revisor genom att kraven på revisorer ständigt ökar.²⁷¹ Som exempel på detta kan nämnas att en proposition (2005/06:97) togs fram av regeringen 2005 där en skärpt jävsregel för aktiebolags revisorer föreslås²⁷². Den antogs våren 2006.²⁷³

4.2.6.3 Internationellt

Code of Ethics for Professional Accountants är det ledande internationella yrkesetiska regelverket för branschen.²⁷⁴

²⁷¹ Precht (2005)

²⁷² Åkersten (2006)

²⁷³ Precht (2006)

²⁷⁴ Precht (2005)

5 Empiri – intervjuer

Nedan presenteras en sammanställning av den information som insamlats genom personliga intervjuer med revisorer på ett stort internationellt respektive ett litet lokalt verksamt företag.

5.1 Intervju 1: revisor på en stor revisionsbyrå

Deloitte har nästan tusen medarbetare i Sverige och tillhör ett globalt nätverk med 120 000 medarbetare totalt, på 700 ställen²⁷⁵. Företaget arbetar med stora globala koncerner men också med små och medelstora företag. Deloitte erbjuder kvalificerad rådgivning²⁷⁶ bland annat i form av skatterådgivning, hjälp med redovisning, riskhantering, intern kontroll, kapitalanskaffning, IT, hjälp med effektivisering av verksamheter och rådgivning vid förvärv andra omstruktureringar i verksamheten.²⁷⁷

5.1.1 Presentation

Irène Caneholm är auktoriserad revisor sedan 1974 och singelpartner på Deloitte. Hon började arbeta på en liten revisionsbyrå som genom uppköp av och sammanslagningar med andra revisionsbyråer till slut kom att bli en del av dagens Deloitte. Genom detta har alltså Caneholm bytt arbetsplats och arbetskamrater och även kunder genom åren trots att hon i princip inte ”bytt” arbetsgivare. Eftersom Caneholm har börjat planera för sin pension har hon den senaste tiden av sagt sig en del kunder men förra året hade hon runt 250 klienter om man räknar med vilande dotterbolag. Hur många klienter hela företaget har vet hon inte och inte heller hur många specialister, men Deloitte har många specialister anställda och de är fler nu än i början av 1980-talet eftersom företaget är större.

5.1.2 Lagar och regleringar

Sett ur sitt eget perspektiv anser inte Caneholm att EG:s åttonde bolagsdirektiv varit nödvändigt men hon förstår varför man inför det då fall hos Revisorsnämnden visat att många hamnat i jävsituationer på grund av oacceptabla beroendeförhållanden. Eftersom implementeringen av det åttonde bolagsdirektivet inte slutförd ännu och Caneholm numera endast har kvar små bolag har hon inte så mycket att tillägga om direktivet.

Arbetet med att få en enhetlig lagstiftning kan bli väldigt komplicerat eftersom svensk och amerikansk lagstiftning skiljer sig åt väsentligt. Den amerikanska lagstiftningen är väldigt

²⁷⁵ http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/SE_Om_Deloitte_060824_w.pdf

²⁷⁶ <http://www.deloitte.com/dtt/leadership/0,1045,sid%253D119277,00.html>

²⁷⁷ http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/SE_Om_Deloitte_060824_w.pdf

omfattande och detaljreglerad så att allt som inte föreskrivs som förbjudet är tillåtet. I Sverige följer man anglosaxisk redovisning och lagstiftningen är uppbyggd i form av en ramlagstiftning som kompletteras av utarbetad praxis. Eftersom det har varit så under lång tid är företagen i Sverige inte vana vid de detaljregleringar som kommer in i och med harmoniseringen i form av IAS/IFRS. Caneholm anser därför att det skulle innebära en för stor uppoffring att vi ska anpassa oss helt efter den amerikanska modellen med detaljregleringar och tycker det att bästa vore om även amerikanerna anpassade sig till Europa. För övrigt ser hon inga nackdelar med att ha en gemensam normgivning för revisorer.

Caneholm tror att även om revisionsplikten skulle försvinna för små företag kommer banker "och andra" att kräva att företagen revideras. Annars flyttas problemen bara över till Skatteverket eftersom det då blir de som får göra revisionerna, vilket skulle innebära en myndighetsutövning istället för en oberoendeprovning, något Caneholm inte ser som något positivt.

När det gäller regler för oberoende har Deloitte mycket stränga regler, delvis beroende på att företaget ingår i ett internationellt nätverk och de amerikanska reglerna är väldigt strikta. Som partner i Deloitte får man inte äga aktier i något bolag som revideras av Deloitte. Det gäller alla klientföretag, världen över, något Caneholm säger kan vara knepigt till exempel vid pensionssparande i fonder. Om Deloitte får något av dessa fondbolag som kund måste man genast göra sig av med fonderna och köpa nya, vilket kan medföra ekonomiska effekter. Viktigt att också tänka på är att alla i familjen omfattas av dessa regler. Här påpekar dock Caneholm att man naturligtvis anpassar sig till de regler som finns när man arbetar i ett sådant här företag. Att reglerna efterföljs kontrolleras genom förfrågningar från kontoret i Stockholm. Då måste alla partners redovisa sina innehav och om något olämpligt hittas måste ägaren omedelbart göra sig av med det. För dem som inte är partners är reglerna inte riktigt lika strikta.

Sveriges inträde i EU och de lagändringar det medförde i vårt land har inte påverkat hur Caneholm förhållit sig till sina klienter utan hon menar att oberoendefrågan hela tiden har varit självklar och funnits med i revisionsarbetet. Införandet av nya lagar och regleringar har alltså inte påverkat Caneholm på något sätt. Skillnaden hon ser är främst att det kommit mer skriftliga regleringar och större krav på dokumentation från revisorernas sida, att de intygar att de är oberoende.

Analysmodellen har Caneholm själv aldrig haft några bekymmer med, vilket kan bero på att Deloitte är ett stort företag där det finns många medarbetare som kan hjälpa till vid behov för att förhindra att jävsituationer uppstår. På en liten byrå med bara några få anställda tror Caneholm att det däremot kanske kan vara svårare att hantera en sådan situation. För att följa analysmodellen och intyga att man är oberoende läser man och signerar ett dokument som finns i de datorprogram man använder sig av vid revision i Deloitte. Detta görs varje år och även när man ska göra ett specialjobb för ett företag. Även detta följs upp så att det görs som det ska genom kvalitetssäkring i form av kontorsbesök då man går igenom "aktierna på uppdragen". Normalt sett är det inga problem och frågan diskuteras inte utan det är varje revisors eget ansvar att läsa och skriva under. Dock kan det hända att någon yngre medarbetare känner sig osäker och behöver hjälp i början. Då diskuteras man det. Förutom analysmodellen har Deloitte egna oberoenderegler som också går igenom innan ett nytt granskningsuppdrag påbörjas för året. I samband med dem gör man även riskanalyser och fastställer vad som ska granskas. Dokumentet för analysmodellen kan alltså anses vara "toppen av isberget", vilket hon tror är fallet på de flesta stora revisionsbyråer. Caneholm tror

inte att införandet av analysmodellen har ändrat intressenters syn på oberoende. Hon tror att de över huvudtaget inte vet om att den finns, bortsett från myndigheter, som ju varit med om att införa den.

När det gäller hjälp med bokslut tror Caneholm att det var lättare förut och att gränserna är striktare nu för vem som får göra bokslut och vem som granskar det, något hon inte ser några nackdelar med. Hon är dock övertygad om att det är mycket tack vare revisorerna som företag fått en bra redovisning i sina bokslut och årsredovisningar. Hennes erfarenhet är att det finns många redovisningsbyråer som inte har tillräcklig kompetens för att hjälpa företagen att få en bra redovisning, vilket kommer att leda till att kvaliteten sjunker om inte revisorernas kompetens får utnyttjas till detta. Att revisorer har mer kompetens än redovisningsbyråerna är ju bara naturligt eftersom de har en lång och krävande utbildning. Revisionsbyråerna får ju hjälpa till men under mycket strikta förhållanden och som exempel nämner hon att revisionsbyråerna i Danmark ofta hjälper företagen med årsredovisningarna. Åtminstone var det så för ett par år sedan, men hon tycker att det sett ur det perspektivet kan vara svårt att förstå varför Sverige ”ska vara så väldigt strikt”.

På frågan om vilka hot som är svårast att undvika svarar Caneholm först och främst vänskapskorruption. Hon anser det vara ett stort hot som kan vara svårt att hantera då revisorn blir god vän med sin klient och sedan får svårt att lämna en oren revisionsberättelse. En gång valde hon själv att överlåta ett uppdrag åt en kollega för att undvika en sådan konflikt. Hon tror dock att situationen kan ”smyga sig på” så att revisorn omedvetet hamnar i ett sådant förhållande, särskilt i små företag, och att analysmodellen kan vara till stor hjälp eftersom man tvingas tänka efter så att man verkligen är oberoende innan man åtar sig ett uppdrag. Ett annat beroendeförhållande Caneholm menar kan vara svårt att hantera är då man har en redovisningsbyrå som kund och man är även revisor för denna byrås kunder. Man ”sitter” alltså ”på två stolar”.

5.1.3 Rådgivning

Caneholm tror att det är lärorikt att revisorer arbetar både med revision och konsultation. Eftersom konsultation är ett så vitt begrepp är det dock en komplicerad fråga. Men eftersom Deloitte är ett stort företag och många specialister finns på kontoret finns kompetens enkelt att tillgå då frågor uppkommer i ett revisionsuppdrag. Det tycker Caneholm är mycket bra eftersom man då kan få lite mer, djupgående information än man kanske skulle ha fått av en utomstående och man kan diskutera mer och komma fram till olika lösningar. Kanske kan man sen se lite annorlunda på saken.

När det gäller redovisningskonsultationer är det något som måste få finnas för att revisorn ska ”begripa vad klienterna sysslar med”. Många är ju familjeföretag, vilka skiljer sig helt från stora börsnoterade företag där det finns interna kontroller. I de små företagen måste man gå in och granska deras redovisning. Om man ska vara en ren revisionsbyrå och bara arbeta med revision menar Caneholm att man ska arbeta enbart med och bli specialinriktad på stora företag där intern kontroll finns.

Caneholm tror att hon ger ungefär lika mycket råd nu som på 1980- och 90-talen. Kanske hon gör det för att hon har mer kunskaper och erfarenhet men hon tror inte att det har ändrats så mycket. Typen av rådgivning har dock ändrats och nu gäller den lite mer komplicerade saker.

Tidigare gällde det mest redovisning och skatterådgivning medan det nuförtiden är mer förvärvs- och säljsituationer. Dessutom är det mer generationsskiftesfrågor nu än förut, vilket kan ha att göra med att hennes erfarenhet är större nu.

Då det gäller småföretag behöver de främst hjälp med skattefrågor och ägarfrågor medan stora företag snarare behöver råd gällande redovisning och företagsfrågor. Till exempel var det mycket diskussioner och frågor kring regelverket IAS, som gäller för noterade företag, när det kom. En fördel är att Caneholm inte är själv på ett uppdrag utan alltid har kolleger som ”gör grundjobbet”. Därmed finns det alltid någon som kan hjälpa till med råd så att inte Caneholm riskerar att hamna i en jävsituation eftersom hon sedan ska utföra granskningen. Om det däremot är något kollegerna inte kan svara på frågar de Caneholm. Förhållningssättet anser Caneholm vara detsamma gentemot stora och små företag.

5.1.4 Ekonomiskt oberoende och gåvor

Enligt Caneholm har Deloitte inte några problem med att hålla sig ekonomiskt oberoende från klienter eftersom företaget har så många kunder. Några är stora men inte så stora att de ens närmar sig fem procent av byråns totala omsättning. Hon kan däremot tänka sig att det kan vara ett problem för mindre revisionsbyråer och då särskilt om de har en kund som har en växande eller krympande verksamhet.

Att hålla distans till klienter genom att tacka nej till gåvor eller dylikt tycker inte Caneholm är något problem alls. Det förekommer inte att en klient skickar gåvor utom kanske ett choklad eller en blomma till jul, något dock många klienter slutat med de senaste åren. Och att det inte blir så mycket choklad till jul ser Caneholm bara som positivt. Förr i tiden fick revisorerna inte bara choklad och blommor till jul utan då hölls stora flotta revisionsmiddagar i samband med revisioner, något som upphört helt.

Slutligen kan sägas att mycket har förändrats över tiden när det gäller sättet att arbeta. Datorns inträde och bokföringsprogram har ändrat mycket. Det är smidigt att man kan få fram en deklaration bara genom att trycka på en knapp. Det är bara mycket viktigt att man kontrollerar den för det kan hända att det är något som inte blir rätt, påminner Caneholm. Därmed är det också viktigt att man har kunskaper att kunna hitta eventuella fel.

5.2 Intervju 2: revisor på en liten revisionsbyrå

En revisor, vi kan kalla honom Gunnar Nilsson, driver sedan tidigt 70-tal sin egen revisionsbyrå; ett litet företag i Malmö med två anställda som arbetar med bokföring och redovisning. Nilsson har ungefär 40 klienter själv. Alla klienter är småföretag och ingen har mer än tio anställda eller en omsättning på mer än tio miljoner.

5.2.1 Presentation

Nilsson benämner sig själv som ”en revisor av den gamla stammen”. Han har arbetat med revision sedan 1964 och varit godkänd revisor sedan slutet av 60-talet och har nu börjat planera för pension inom de närmsta åren.

Då företaget inte har några specialister anställda erbjuder de förutom revision endast ”smärre” rådgivning och konsultationer. I och med att klienterna är småföretag har de oftast ingen bokföringskompetens utan behöver lite hjälp när det blir ”lite mer komplicerat”, vilket gör att Nilsson ställer upp med råd till exempel om någon ringer och frågar hur något ska bokföras. Han bokför dock inte åt sina revisionsklienter. Om felet är för stora händer det att kunden får göra om sitt bokslut, vilket den då kan få hjälp med av någon av byråns anställda. Nilsson brukar rekommendera sina kunder att skaffa bokföringsprogrammet SPCS för att det är enkelt och kunderna brukar kunna lära sig att bokföra själv med det. Företagarna kan sedan ofta sköta både sina företag och bokföringen väl. Själv har han använt datorprogram i ungefär tio år. Han tycker att de datorbaserade revisionsprogrammen är mycket bra. I dem finns även den information han behöver i form av lagar och regler. Han kan inte gå på ”en massa” kurser för att hålla sig uppdaterad med vad som händer inom branschen utan måste välja bland dem som finns och gå på dem han finner mest givande. Granskningarna blir också enklare med datorns hjälp, även då det gäller enmansföretag som kanske inte har en särskilt komplex redovisning.

5.2.2 Lagar och regleringar

Nilsson tycker inte att hans arbete har påverkats särskilt mycket av att Sverige infört hårdare regleringar i form av en striktare revisorslag med mera. Eftersom det åttonde bolagsdirektivet gäller stora börsnoterade företag är det inget som berör Nilssons klienter. En sak som däremot berör honom är analysmodellen och oberoendeprövningen som ska göras enligt denna, vilken han gör i sitt revisionsprogram i datorn. Modellen är där inkluderad i form av ett frågeformulär man ska svara på. Analysmodellen är enligt Nilsson ingenting intressenter eller klienter vet vad det är och har således inte heller påverkat någonting i deras syn på revisorns oberoende. För klienterna är revisorn bara ett ”nödvändigt ont” som innebär en kostnad för företaget. Hade de fått bestämma hade de inte låtit göra någon revision alls men kanske däremot velat ha hjälp med att upprätta bokslutet och liknande.

För många år sedan, då Nilsson var ganska ny i arbetslivet, gjorde revisorn i princip allt åt enmansfirmor som till exempel korvkioskägare eller enmansbyggfirmor. Själv har han varit med om att både bokföra, göra bokslut och skriva revisionsberättelse för klienter. Företagaren skrev då dagrapporter och lämnade till honom. Reglerna skärptes dock och det blev förbjudet för revisorn att bokföra, något som ju idag är självklart. Att göra bokslut förbjöds däremot inte förrän senare. Nilsson drar en parallell till rökförbud och säger att man har ändat uppfattningen om vad som är rimligt att tillåta och att det är en pågående utvecklingsprocess. Han säger också att revisorn ”snärjs in” mer och mer med nya regler och direktiv som inte underlättar.

Eftersom Nilsson haft många av sina klienter under många år har han naturligtvis blivit personligt bekant med dem. Vänskapskorruption är också det Nilsson ser som det största hotet mot oberoendet. Det innebär ett problem eftersom ingen riktig gräns finns, eller ens går att sätta, för hur god vän man får bli med sina kunder. Här påpekar Nilsson att de regler som

finns inte är riktigt relevanta för den typ av företag han arbetar med då relationen till klienterna av naturliga skäl skiljer sig väsentligt från dem vid revision av stora företag utförd av stora revisionsbyråer. Företaget har inga egna regler för oberoende utan gränserna för vad som är rimligt får dras med sunt förnuft för varje enskild situation. Då Nilsson har känt några av sina kunder i närmare 40 år händer det att han även umgås med dem privat. Det kan vara fråga om att gå och se en fotbollsmatch tillsammans, eller fira födelsedagar. Han tycker inte att han kan säga till en kund han blivit väl bekant med genom att han haft honom som kund i kanske 30 år att han ska ha ett kalas men att kunden inte får komma.

5.2.3 Rådgivning

Nilsson tycker inte att det är något problem med revisionsuppdrag och rådgivning inom samma revisionsbyrå då klienterna är så små som i hans fall. Han ser också en skillnad på sådan rådgivning han ger och till exempel kvalificerad skatterådgivning. I hans fall behöver kunderna mest råd av typen vad de ska göra med sina likvida medel; hur de ska placera dem. Då kan Nilsson ge förslag på olika alternativ. Han säger däremot inte vad han tycker kunden ska göra utan överlåter beslutsfattandet helt åt kunden. Han upplyser bara om olika möjligheter som finns och för- och nackdelar med dem. Här ser han inte att han bryter mot några regler med sin rådgivning.

För att hålla sig helt oberoende och inte riskera att bryta mot några regler måste Nilsson säga nej om en kund frågar om hjälp med någonting. Däremot tycker han inte att det är fel att diskutera saken med kunden, som just nämnts i exemplet med valmöjligheter. Men det är en "balansgång" och kanske det finns situationer som inte skulle anses som okej om de prövades "på sin spets".

Nilsson har aldrig arbetat med någon specialrådgivning eller varit engagerad i någon skalbolagsaffär för han anser att han inte har tillräckliga kunskaper för det. Därför säger han nej om han någon gång får förfrågningar om något som innebär mer kvalificerad rådgivning. Han har ingen möjlighet att bli expert på saker. För det skulle det krävas att han gick kurser och läste in sig på saker, vilket inte skulle löna sig för att en eller ett par kunder ville ha hjälp med just det. Skatteaffärer är inte heller någonting han anser sig ha tillräcklig kompetens i för att ge sig in i å någon klients vägnar utan det överlämnar han åt personer som specialiserat sig på det. Den rådgivning han ger är mer av mer grundläggande typ och har därmed inte heller ändrats särskilt mycket över åren.

5.2.4 Ekonomiskt oberoende och gåvor

Eftersom företaget inte har några stora, eller ens medelstora, företag som kunder är frågan angående om han har samma förhållningssätt mot stora som mot små företag inte aktuell. På frågan om gåvor svarar Nilsson att det i stort sett inte förekommer. Det har hänt att han fått en flaska whiskey då han fyllt jämt men ingenting dyrt eller spontant. Ur den aspekten anser han det alltså inte vara svårt att hålla distans till klienterna. Inte heller ekonomiskt har byrån några problem med oberoendet. Den har ingen klient som debiteras på en väsentlig andel av företagets omsättning så något hot mot ekonomiskt oberoende föreligger inte.

Att vara revisor är ett förtroende man får av sina kunder. Det är känslig information man handskas med och Nilsson berättar att hans fru klagat på honom ibland då hon fått reda på något om en kund de blivit personligen bekanta med och som det visar sig att han vetat sedan länge. Det kan till exempel vara att någon ska gifta sig eller om de ska få barnbarn. Det där med tystnadsplikten är så inrotat att vad han får reda på i sitt jobb går han inte hem och berättar ens för sin fru.

6. Analys

Analysen är uppdelad i ett avsnitt baserat på empirin från artiklar och ett avsnitt utifrån intervjuerna och avslutas med en sammanfattande analysdel för all data.

6.1 Analys av artiklar

Traditionen att ha revisorer har funnits länge i Sverige och landet har internationellt sett alltid legat långt framme i utvecklingen. Rådgivning har gjorts lika länge som revision och ursprungligen fanns inte så mycket regleringar för revisorer. Under 1960-talet började revisionsbyråer upptäcka att rådgivningsverksamhet var väldigt lönsamt och specialister började anställas. Revisionsbyråerna började alltmer visa upp en servicesida och efterfrågan på konsulttjänster ökade från företagen i samhället, något som ledde till diskussioner kring lämpligheten i att revisionsbyråer arbetade med både revision och konsultation eftersom risken för oberoende då ökar. Skatterådgivning var det som efterfrågades mest men efterfrågan var även stor på bland annat redovisningstjänster och revisorernas verksamhet hamnade alltmer i fokus. Allt större krav ställdes på en hårdare reglering för att revisorn skulle vara oberoende från sina klienter. Tidström menar i en artikel att revisionsbyråer genom att ha specialister får en ”competitive edge”, en nischad inriktning, vilket ger dem konkurrensmässiga fördelar.

6.1.1 Lagar och regleringar

1977 var året då FAR första gången implementerade yrkesetiska regler för revisorer i Sverige. Fler regleringar började sedan komma inom revision, däribland EG:s åttonde bolagsdirektiv för de som är med i EU, samt IFAC:s etiska regler. I mitten av 1980-talet uppgav FAR att de fick många frågor om oberoende vilket de såg som att det fanns en stor osäkerhet för hur reglerna på området skulle tolkas. Rapporter från FEE och MARC i mitten av 1990-talet gav en bild av revisorers verksamhet och inställningen till revisors- och oberoendefrågor. Förslag gavs också till reglering på området och här kom den så kallade analysmodellen in i bilden. Till skillnad från de förbudslistor som dittills följts tar analysmodellen hänsyn till omständigheter och möjliga motåtgärder mot hot för varje fall. Inför införandet av den i Sverige var en del skeptiska och trodde att den skulle bli svår att tillämpa och att det skulle ta lång tid att utarbeta en praxis medan många såg förväntansfullt och positivt på dess införande. De flesta tycktes vara överens om att modellen skulle innebära en väsentlig förändring och ställa större krav på professionen. Tidström ansåg dock att analysmodellen inte skulle innebära någonting nytt förutom ett strängare dokumentationskrav från revisorns sida när det gäller hans oberoende. Med denna modell är det liksom tidigare upp till revisorerna själva att ta ställning till sitt oberoende vid uppdrag, men det ska nu göras utifrån hur en hypotetiskt kunnig och omdömesgill tredje man skulle ha sett på förhållandet.

Sedan Sveriges inträde i EU 1995 har mycket hänt inom regleringsområdet för revisorer, vilket också framgår av den tidslinje som finns som bilaga ett. En del nya lagar har tillkommit, såsom revisionslagen. Åttonde bolagsdirektivet har moderniserats, likaså revisorslagen, och FARs etiska regler, jävsreglerna och regler för revisorers aktieinnehav har skärpts, något stora redovisningsskandaler i flera länder till viss del bidragit till. En ny syn på revisorns oberoende har vuxit fram, delvis utifrån FEE:s rapport och EU:s grönbok samt den brittiska regleringen med analysmodellen. Huvudfrågorna nu handlar om harmonisering och ramverk och till viss del även detaljregleringar för att garantera att revisionsarbetet håller en hög standard, medan det förut snarare handlade om nationella regelverk och revisorernas egna bedömningar.

Av grönboken och FEE:s rapport framgår att en harmonisering av lagar sker automatiskt; revisorernas skyldigheter är i princip desamma i de europeiska länderna med mindre väsentliga skillnader beroende av nationella lagar. Harmoniseringen har lett till att lagar och regelverk i Sverige idag är mer omfattande och mer detaljerade än förut, särskilt efter Sveriges inträde i EU. Sverige har varit tidigt med att implementera internationella lagar. Till exempel var landet först med att införa en lagstiftning baserad på EU-rekommendationen om revisorers oberoende, där analysmodellen ingick, och FAR har omarbetat sina yrkesetiska regler med anpassning till IFAC:s och ändrat *Revisionsprocessen* till en i största möjliga mån direkt översättning av IAS, benämnd *Revisionsstandard i Sverige*. Förutom att implementera internationella regler i Sverige strävar man också efter att samla regleringarna inom revision i särskilda regelverk. Som ett exempel på detta kan nämnas att årsredovisningslagen numera inte innehåller några lagar för revision medan en helt ny lag, revisionslagen, införts, innehållande enbart regleringar inom detta område.

6.1.2 Rådgivning och andra hot mot oberoende

När det gäller en revisors rådgivning till sin klient är fördelarna många. Revisorn är den som har bäst insikt i företaget näst efter företagsledningen och är därmed den som lättast kan ge råd. Att hyra in en utomstående konsult kan vara mycket kostsamt för ett företag och även tidsmässigt ineffektivt. Däremot är det viktigt att revisorn inte är med och fattar beslut utan endast ger klienten en bild av olika alternativ och eventuella konsekvenser. I slutändan måste det vara kunden som bestämmer. Gunnarsson med flera anser att kvaliteten på revisionen blir bättre av att revisorn är rådgivare. Han blir mer insatt i företaget och mer motiverad, vilket leder till att kompetensen på revisionsbyråerna ökar. Erfarenheter från USA visar dessutom att en revisor som även arbetar med rådgivning till sina klientföretag ökar sitt oberoende eftersom han får bättre tillgång till relevant information.

Det är främst i små företag kombinerad rådgivning och revision innebär ett problem, då ledarna där är mer beroende av sin revisor eftersom de ofta enbart har grundskoleutbildning. Större företag har många gånger sina egna specialister och tar in revisorn som ett komplement. En stor diskussion kring revisorns oberoende och roll som rådgivare förs i Balans i slutet av 1980-talet och många är av åsikten att det vore rimligt att låta revisorerna tillföra små företag den kompetens de saknar. Frågan kvarstår dock om lämpligheten i att revisorn, som ska vara oberoende, har denna roll. Ur intressenters synvinkel ses ofta revisorers oberoende eller icke-oberoende som något hot. Bland andra Rydström och Stig Nilsson är av åsikten att klientföretag inte har särskilt stor inblick i exakt vad revisorn får och inte får göra, vilket kan göra att de inte "utnyttjar" revisorn så mycket som de skulle kunna

göra. Olsson påpekar i en artikel att man som revisor vill ge sina klienter en så bra service som möjligt så att han får ”full valuta för pengarna”. Som ett annat exempel på att hotet mot oberoende kanske gjorts större än vad det egentligen är nämner Edling att banker ofta säger till sina kunder då de är småföretagare att de ska prata med sin revisor för att han kan hjälpa dem med saker kunden inte kan själv. Det visar på att inte ens en intressent som uppfyller kraven för ”hypotetiskt kunnig och omdömesgill tredje man” ser något hot i att en revisor bistår sin klient med rådgivning och information. Spång håller med men framhåller vikten av att upprätthålla och förbättra denna situation.

Flera revisorer ser de största hoten mot oberoende i vänskapskorruption och affärsmässiga situationer i privatlivet. Vad som är viktigt för att hålla sig oberoende är kompetens. Dagemark menar att man genom kompetens skapar ett förtroende, vilket gör det lättare att ha en integritet och därmed också ett oberoende. Kompetens gör också att revisorn kan hitta en balans i sitt arbete.

6.2 *Analys av intervjuer*

Mycket de båda intervjurespondenterna säger stämmer överens men då de representerar två vitt skilda typer av företag arbetar de på olika sätt och har olika bilder att ge av revisionsbranschen.

6.2.1 *Lagar och regleringar*

Deloitte följer mycket stränga regler för att hålla revisorer oberoende. Caneholm tror att stora revisionsbyråer oftast har egna regler och att analysmodellen bara utgör ”toppen av isberget”. Att reglerna följs av företagets medarbetare följs upp centralt och om något olämpligt hittas i form av aktieäggande måste innehavaren göra sig av med det direkt. De svårigheter Caneholm upplevt med detta är att man kan bli tvungen att byta pensionsfonder då Deloitte får ett bolag man har fonder i som klient, vilket kan få ekonomiska konsekvenser, samt att reglerna även omfattar familjemedlemmar, vilka kan ha intresse av aktiehandel. Nilsson har däremot inte några egna regler på sin lilla revisionsbyrå utan håller sig till de lagar som finns och gör prövningar enligt analysmodellen inför sina uppdrag. Någon central kontroll sker därmed heller inte utan det är upp till Nilsson själv att hålla sig oberoende.

Att lagstiftningen har blivit striktare har inte påverkat intressenters syn på revisorns oberoende eftersom de inte är särskilt insatta i frågan och inte heller vet de om analysmodellen. Detta säger både Caneholm och Nilsson och Nilsson säger också att de flesta småföretagare ser revisorn som ett ”nödvändigt ont” eftersom revision innebär en kostnad för företaget och funderar inte över de oberoenderegler deras revisor måste följa.

Oberoende har för Caneholm alltid varit en självklarhet men tidigare var det snarare något hon som revisor hade i huvudet då det inte fanns så mycket skrivna lagar. Hon ser en skillnad i att det nu finns mer skriftliga anvisningar för revisorer och att detaljregleringen har börjat komma till Sverige i och med harmoniseringen. Däremot tycker hon inte att införandet av nya lagar i Sverige påverkat henne på något sätt förutom det dokumentationskrav lagarna numera innebär. Inte heller Nilsson tycker att hans arbete påverkats särskilt mycket av hårdare lagar.

Han berättar dock att han runt 1969/70 såväl bokförde och gjorde bokslut som skrev under revisionsberättelsen åt enmansfirmor, vilket naturligtvis ändrats och han arbetar alltså inte alls på samma sätt idag. Men det händer att hans klienter ringer och undrar hur man bokför något specifikt och då svarar han på det. Bokföringen har dock underlättats för hans kunder i och med datorns och bokföringsprogrammets inträde och de brukar inte ha några större problem med den.

6.2.2 Rådgivning och andra hot mot oberoende

När det gäller rådgivning uppskattar Caneholm att hon inte ger mer rådgivning nu än på 1980- och 90-talen och detsamma säger Nilsson. Caneholm tillägger att typen av rådgivning däremot har ändrats, delvis beroende på att hennes erfarenhet ökat med åren, samt att den skiljer sig åt beroende på om klienten är ett litet eller stort företag. Små företag, vilka vanligtvis är familjeföretag, vill främst ha hjälp med skattefrågor och stora företag har mer organisatoriska frågor och frågor kring redovisning. Nilsson påpekar också att det är en stor skillnad mellan kvalificerad skatteplanering och den rådgivning han ger, som är mer grundläggande och kan gälla praktisk bokföring eller vad en kund kan göra med en likviditet.

Caneholm är av åsikten att det är lärorikt att revisorer arbetar med konsultation och tycker att det är synd att reglerna är väldigt strikta i Sverige när det gäller hur mycket revisionsbyråer får göra för kunder eftersom de besitter en stor kompetens på grund av sin erfarenhet och utbildning. Hon har erfarenhet av att redovisningsbyråer inte alltid har tillräcklig kompetens och jämför med Danmark, där revisionsbyråer hjälper företag med deras redovisning i mycket större omfattning än vad de får i Sverige. Hon menar att om en revisionsbyrå ska arbeta enbart med revision ska den arbeta med stora företag eftersom de har interna kontrollsystem vilket minskar revisorns beroende. Som det är nu tror hon att kvaliteten kommer att sjunka på företags redovisning ”om revisorernas kompetens inte får utnyttjas till detta”.

Både Caneholm och Nilsson anser att vänskapskorruption är det hot mot revisorns oberoende som är svårast att undvika. Det är svårt eftersom ingen riktig gräns finns för hur god vän man får bli med sina kunder och Caneholm menar att det är en situation som kan ”smyga sig på”. Hon avsåg sig en gång ett uppdrag för att undvika denna risk. Själv ser hon fördelar med att arbeta på en stor revisionsbyrå då det är alltid andra som gör ”grundjobbet”, vilket hjälper till att förhindra jävsituationer, och det finns specialister hon kan få information av och därigenom öka sin kompetens vid särskilda frågor. Detta är något hon tror kan vara svårare att hantera i en liten revisionsbyrå och Nilsson har också blivit personligt bekant med flera av sina klienter, något han är fullt medveten om och som varit oundvikligt eftersom han haft dem som klienter under väldigt många år. Då kan man inte säga till sin kund att han inte får komma på ens födelsekalas. Nilsson tycker inte att de regler som finns är riktigt relevanta för hans situation utan gränserna kan ibland vara i behov av att tänjas, vilket han gör med sunt förnuft. Caneholm tror att analysmodellen dock gör att man tvingas tänka efter så att man verkligen är oberoende och att modellen kan vara till stor hjälp för att förhindra jävsituationer.

Båda intervjuade säger att deras revisionsbyrå inte har några problem med att hålla sig ekonomiskt oberoende. Caneholm framhåller riskerna med att ha en kund som växer eller att ha en avvecklande verksamhet då man är en lite mindre revisionsbyrå men i Deloitte's fall har företaget så många klienter att de inte är i riskzonen. Gåvor är i hennes fall inga problem alls eftersom det inte förekommer. Nilsson anser sig inte heller ha några problem med detta. Han

har visserligen fått mindre födelsedagspresenter av kunder som blivit hans vänner, men de är av obetydlig storlek ekonomiskt sett.

6.3 Sammanfattande analys

Som framgår av både artiklar och intervjuer skiljer sig stora och små revisionsbyråer åt mycket. Den lagstiftning som finns tycks trots de bästa intentioner vara bäst lämpade för stora byråer, något även vår intervjurespondent Nilsson noterar. Vad som också framgår av såväl artiklar som intervjuer är att vänskapskorruption anses vara det största hotet mot revisorers oberoende. I en stor revisionsbyrå arbetar man sällan själv på ett uppdrag och man arbetar ofta med stora företag. Då kommer man inte lika lätt företagsledningen så nära som i fallet med en revisor på en liten byrå med småföretagare som kunder och får inte heller några personliga relationer till dessa. Även affärsmässiga situationer i privatlivet nämns i artiklar som ett problem och angående det nämner Caneholm också att pensionssparande i fonder kan innebära problem då Deloitte skaffar nya klienter.

6.3.1 Lagar och regleringar

Både Caneholm och Nilsson säger att intressenterna inte känner till analysmodellen, vilket visar på att de inte tycks intressera sig nämnvärt för revisorns oberoende. Edling påpekar också i en diskussion i Balans inför införandet av analysmodellen att banker kan säga till sina kunder att de ska be sin revisor om hjälp och då banken måste anses vara såväl intressent som välinformerad tredje part visar även detta på att situationen tycks vara ganska bra som den är, åtminstone då det gäller revisorns oberoende *in appearance*. Spång tror inte heller att företagen ser några problem med oberoendet men framhåller vikten av att bibehålla och förbättra denna situation. Frågan är dock om situationen *in fact* är som den med grund av detta tycks vara. Caneholm säger att hon förstår behovet av en striktare lagstiftning, då flera jävfall hamnat hos Revisorsnämnden.

Med analysmodellen har krav kommit på tydligare dokumentation från revisorers sida och förutom det faktum att en del av dokumentationen numera är detaljreglerad på grund av den internationella harmoniseringen är det också främst det som märkts som en skillnad för de intervjuade revisorerna i deras arbete. Detsamma säger Tidström i Balans. En viktig skillnad är dock också att revisorn nu ska göra en oberoendeprovning och skriva under att han är oberoende sett ur en tredje persons perspektiv. Förut fanns istället förbudskataloger med listor över förbud för revisorer.

6.3.2 Rådgivning och andra hot mot oberoende

Det är svårt att dra en gräns för hur mycket rådgivning en revisor ska få ge till sina klienter. Stig Nilsson tycker i Balans att det bör vara tillåtet att visa på olika alternativ och eventuella konsekvenser av dessa men att det är viktigt att låta kunden själv fatta besluten. Detsamma säger Olsson, som också tycker att kvaliteten på revisionen blir bättre av att revisorn är rådgivare. Även företagens redovisning blir bättre då revisorerna kan hjälpa dem, vilket

Caneholm ger exempel på från Danmark där revisorerna ofta hjälper sina klienter med upprättande av årsredovisningarna. Vidare anser hon att om revisionsplikten försvinner kommer uppgiften att flyttas över till myndigheterna och då är det bättre att behålla den oberoende prövningen som görs i dagsläget och låta revisorerna hjälpa sina klienter att få en god redovisning och därigenom underlätta för myndigheterna. Caneholm anser också att revisorers kompetens ökar då de får ge råd, något som även revisorer framhåller i ett flertal artiklar. Dessutom ökar revisionsbyråernas kompetens i stort och de får fram och får behålla duktiga medarbetare när de tillåts arbeta framåtriktat.

7. Slutdiskussion

I detta kapitel följer en avslutande diskussion kring utvecklingen av frågorna om revisorns oberoende från 1980 till idag för att komma fram till svaren på om man kommit närmare en lösning i problemen med att reglera revisorns oberoende på ett bra sätt; om det går att reglera på ett bra sätt. En bild ges utifrån våra reflektioner av hur frågor kring revisorns oberoende utvecklats genom åren och om nya förutsättningar och nya infallsvinklar spelar in i dagens läge jämfört med tidigare under den studerade perioden.

7.1 Lagar och regleringar

Frågor kring revisorns oberoende har genom åren blivit alltmer omdiskuterade för att kring millennieskiftet vara mer aktuella än någonsin. I dagsläget har frågan avvalnat något men är fortfarande högst aktuell inte minst med anledning av implementeringen av EG:s omarbetade bolagsdirektiv. I början av 1980-talet diskuterades revisorns oberoende en hel del men det ledde inte till några lagstadgade förändringar. Förutom införandet av EG:s åttonde bolagsdirektiv, som inte berörde Sverige, skedde inga direkta förändringar under denna period bortsett från att FAR förnyade sina etiska regler en aning 1989. Trots att det ansågs finnas ett behov av en striktare reglering kom utredningarna i Sverige i början av 1990-talet fram till att lagar och regler var tillräckligt bra som de var, något som kan ses som en indikation på att området är mycket svårt att reglera.

Det var under mitten av 1990-talet diskussionerna började leda till förändringar. Sverige gick med i EU och omfattande forskning i branschen följde av redovisningsskandaler några år senare ledde till att nya regelverk utvecklades och då också analysmodellen. Revisorn tvingas genom denna prövning att verkligen tänka efter att han är oberoende. Förbudslistor, vilket användes förut, var inget som krävde en aktiv handling och de påminner dessutom om den detaljreglering vi i Sverige inte för övrigt använder oss av i lagstiftning och regelverk. Revisorns oberoende är ett komplext ämne och ett visst hot innebär olika stora risker i olika situationer. Den stora fördelen med analysmodellen är att den tar hänsyn till just detta genom att varje situation ska prövas utifrån de förutsättningar som finns och tar hänsyn till eventuella motåtgärder revisorn kan vidta för att förhindra en beroendeställning. Revisorn tillåts själv avgöra om hans situation innebär en risk eller om olika faktorer innebär att risken kan antas vara obetydlig.

Då stora revisionsbyråer ofta har sina egna regelverk kan analysmodellen antas ha fått en större betydelse för små revisionsbyråer. Vår studie visar också att arbetet för en revisor på en stor revisionsbyrå inte påverkats märkbart av modellens införande. Den stora skillnaden är ett ökat dokumentationskrav och förutom det att revisorn ska göra en prövning och skriva under att han är oberoende, vilket ska göras utifrån en välinformerad tredje parts synvinkel. Skillnaderna mot hur situationen var förut kan dock sägas vara mindre än man först tror, något även våra empiriska studier påvisar då båda intervjurespondenterna uppger att deras arbete inte förändrats åtskilligt sedan den nya lagen infördes. Ansvar ligger nu liksom förut på revisorn själv att uppskatta sin situation och hålla sig oberoende. I en stor revisionsbyrå är

organisationen uppbyggd så att riskerna mot revisorernas oberoende ska vara så små som möjligt. Man arbetar i grupper och den ansvarige revisorn är inte den som ger klienten råd då den undrar över något. På så sätt behöver revisorerna på en stor revisionsbyrå inte tänka efter lika mycket själv som revisorerna i en liten revisionsbyrå, där beslut inte fattas "automatiskt" genom rutiner. Kontroller görs centralt från företagets ledning i de stora byråerna för att följa upp revisorernas oberoende ställning medan det inte är någon som kontrollerar hur en revisor i en liten byrå sköter sitt arbete utan samhället måste lita på att varje revisor följer lagar och regler. Revisorsnämnden kan göra granskningar men inga externa kontroller sker systematiskt för varje enskild revisor.

En stor del av problematiken kring revisorns oberoende och dess reglering kan hänföras till det faktum att alla oberoendehot inte är konkreta utan en del är abstrakta och går inte att upptäcka genom en yttre granskning, vilket en revisor kan nyttja till sin fördel. Aktieinnehav, som innebär ett hot mot ekonomiskt intresse, kan enkelt kontrolleras medan det till exempel är svårare att kontrollera om en revisor har "nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning"²⁷⁸. Gränser för hur nära relationer som kan accepteras är inte heller något som går att sätta utan måste prövas för varje enskild situation utifrån de faktorer som spelar in. En annan sak som är svår eller kanske rent av omöjlig att kontrollera är hur mycket råd en revisor lämnat till sin kund gällande till exempel bokslut.

Vi anser att man har kommit närmare en bra reglering nu, då hänsyn behöver tas till hur förhållanden ser ut i praktiken och hur saker förändrats sedan tidigare lagar infördes. Detta har gjorts genom all forskning under 1990-talet och det faktum att de nya reglerna och lagarna grundar sig på forskningen av främst FEE och MARC. Trots detta anser vi inte att regleringen kan anses vara den ultimata lösningen, då skillnaderna mellan olika revisionsbyråer är mycket stora, främst genom deras storlek och kompetens, och reglerna inte är fullt tillämpliga för alla typer av företag. Här syftar vi främst till att en revisor på ett litet företag av naturliga skäl har en annan typ av klienter och ett annat förhållande till sina klienter än en revisor på ett stort företag, på ett sätt som inte går att ändra genom en striktare lagstiftning. En revisor kan av naturliga skäl inte hålla ett förhållande till en klient på en strikt affärsmässig nivå efter flera decennier. Som det är i dagsläget efterlever enligt vår studie revisorer i små revisionsbyråer lagen i så stor utsträckning som möjligt och kompletterar med sunt förnuft där de måste tänja på lagarna. Det är också en anledning till att revisorer på små revisionsbyråer kanske inte upplevt några större förändringar i deras faktiska arbete; att deras situation ser ut nu som den gjort tidigare med skillnaden att de nu inte gör lika mycket för sina kunder utöver revision. Naturligtvis är inte vår studie fullt generaliserbar men vår intervjurespondent torde inte vara ensam om sin situation. Reglerna skulle troligtvis kunna vara bättre anpassade för de olika typerna av revisionsföretag till exempel genom olika regler. Kanske minimiregler för alla och striktare regler för stora revisionsföretag skulle kunna vara en lösning men då stora revisionsföretag högst sannolikt har egna och ofta strikta regler vore det senare kanske inte nödvändigt.

Att skapa en ultimat lagstiftning är å andra sidan inte möjligt i praktiken, av flera olika skäl. I strävan efter en gemensam lagstiftning för alla EU-länder finns så många faktorer att ta hänsyn till att det inte finns någon perfekt reglering. Branschen, liksom allt annat, utvecklas hela tiden och förutsättningarna ändras. Liksom små och stora företag skiljer sig åt har olika länder olika förutsättningar beroende av traditioner med mera, något som alltid kommer att finnas kvar om än i allt mindre utsträckning. Därför kan man aldrig uppnå en total

²⁷⁸ Citat från 21 § 1 st d) Revisorslag (2001:883)

harmonisering utan lagar och regler i varje enskilt land måste vara anpassade till det landets förutsättningar. I dagsläget är det upp till varje land att implementera de minimiregler EU tagit fram och sedan skapa sin egen lagstiftning utifrån hur strikt man vill ha den, vilket är rimligt. En risk finns dock att ju närmare vi kommer en global harmonisering desto större krav kommer att ställas på att länderna inom EU ska ha en enhetlig lagstiftning gentemot omvärlden. En harmonisering av regelverk kan dock generellt ses som ett positivt led i utvecklingen och att ha internationella regler så att reglerna för alla revisorer är desamma ser vi som något positivt.

7.2 Rådgivning och andra hot mot oberoende

Som just diskuterats visar våra studier på att revisorer har mycket olika förutsättningar för sitt arbete. Uppdragen och dess omständigheter skiljer sig mycket åt och hoten ser annorlunda ut i en liten revisionsbyrå än i en stor. Även kundkretsen skiljer sig åt avsevärt. Små revisionsbyråer har ofta små företag som kunder medan internationella byråer har klienter som är stora globala företag och därmed behöver revideras av byråer som har tillräcklig kompetens för det. Små och stora företag har också olika behov då det gäller rådgivning. I små företag saknas ofta redovisningskompetens och de är kanske inte intresserade av att göra mer än de behöver för att upprätta ett bokslut medan stora företag kanske vill skatteplanera och behöver hjälp med organisatoriska frågor till exempel då de köper och säljer bolag. Därav behöver de mindre företagen kanske också främst hjälp med enkla saker och borde kanske inte tvingas följa en så strikt reglering.

Kanske det faktum att det nuförtiden finns datorer och bra bokföringsprogram till viss del kan avhjälpa att småföretagare ofta saknar kompetens inom redovisningsområdet och då är kanske inte rådgivning längre ett lika stort hot. Men faktum kvarstår att småföretagarna ofta inte har någon utbildning för att kunna allt de behöver och att de fortfarande kommer att behöva rådgivning. Då är revisorn som deras kanske enda kontakt med denna kompetens den klart lämpligaste att fråga.

Rådgivningsförbud kan inte ses som någon lösning, framför allt för att det inte går att sätta en bestämd gräns för hur mycket råd en revisor får ge. Dessutom kan ingen bevisa att han trätt över den gränsen då han informerar klienten om eventuella fel han hittat vid revisionen. Revisorer har alltid gett råd till sina klienter. Det som har ändrats över åren är typen av rådgivning företagen efterfrågar och att lagarna blivit striktare i frågan. Den kompetens små företag saknar behöver också komma någonstans ifrån och de har inte nödvändigtvis råd till extern hjälp. Det gäller inte bara de små företagen. Även för stora företag skulle det bli mycket kostsamt att ta in utomstående konsulter då det skulle ta mycket tid för dem att sätta sig in i verksamheten. Förtroendet för revisorn torde också öka från klienters sida om han kan bistå då de behöver hjälp med något; om han svarar att han inte kan ses det kanske som någonting negativt av kunden snarare än om han hjälper till trots att han då i teorin närmar sig en beroendeställning en aning. Dessutom är det ju så att om revisorerna får hjälpa sina företag blir deras redovisning bättre, vilket gör kunderna nöjda och revisorerna blir stimulerade av sitt arbete, vilket gynnar såväl deras revisionsarbete som revisionsbyråerna i stort. Inte minst för att de får mer fullständig information om företaget, vilket underlättar en rättvis granskning. Sist men inte minst ökar samhällsnyttan genom att dessa saker och kanske främst kvaliteten på redovisningen ökar.

Det uppenbarligen stora hotet vänskapskorruption är också det svåraste att undvika i små revisionsbyråer. En anledning till detta kan vara att varken revisorn eller hans klienter har samma tillgång till kompetens i sin omedelbara närhet som en revisor vid en stor revisionsbyrå och dess kunder utan är själv om uppdragen och kommer sina kunder närmare. Ett beroendeförhållande och medföljande risker kan dock motverkas genom att revisorn är kompetent. Då ökar kundens förtroende för honom i hans yrkesroll och han kan därigenom uppnå en integritet som gör det lättare för honom att upprätthålla en oberoendeställning.

Om man ser långt tillbaka i tiden då det inte fanns så många revisorer var det på ett eller annat sätt bekanta till företagsledarna som utsågs till revisorer. Då förekom också många fall av bedrägerier. Orsaken till det kan i många fall ha varit vänskap till uppdragsgivaren men vad som också spelade in var det faktum att de inte hade den kompetens de borde för att kunna göra en ordentlig granskning. I och med analysmodellen får revisorn inte ha några ”nära relationer” till sin uppdragsgivare, vilket lämnar det ganska fritt upp till var och en revisor att göra sin avgränsning för vad en nära relation innebär. Reglerna har alltså blivit striktare men det är fortfarande revisorn som bestämmer hur personlig en relation får vara. Våra studier visar också att en revisor i en liten revisionsbyrå sätter gränserna helt annorlunda än vad revisorer gör i en stor revisionsbyrå och har en vida mer långtgående personlig relation till sina kunder. Vårt fall är troligtvis inte något undantagsfall utan detta torde vara vanligt förekommande. Kanske det inte beror enbart på att revisorn vill ha personliga relationer till sina kunder, kanske är det bara resultatet av en oundviklig situation. Revisorn blir under åren vän med sina kunder och kan därmed inte göra sig av med problemet utan att behöva göra sig av med kunden. Det kan han förstås göra, och bör kunna eftersom han enligt lag inte ska vara ekonomiskt oberoende av någon klient. Frågan är snarare om detta ska behöva vara den enda utvägen då han kanske reviderat sin kunds lilla företag i flera decennier och såväl kunden som han själv vill fortsätta med det. Liksom i andra serviceyrken byter man inte uppdragsgivare särskilt ofta eller utan anledning.

Ekonomiskt oberoende är enligt våra undersökningar inte något större problem bland revisionsbyråer. Huruvida det ändrats över tid är svårt att säga men reglerna har med åren blivit aningen striktare även i denna fråga. I Sverige är reglerna dock inte riktigt lika strikta som IFAC:s internationella regler, kanske för att det inte upplevts som något stort problem här. Troligtvis har en revisor inga problem med ekonomiskt beroende då han haft sitt företag under många år och har en stabil kundkrets. I vår undersökning uppges att ekonomiskt beroende däremot kan bli ett problem då revisionsbyrån har en klient som är ett växande företag.

Gåvor är inte heller i dagsläget någonting särskilt vanligt förekommande och inget som ses som något problem varken i debattartiklar eller ute på revisionsbyråer. Förut hölls dock stora revisionsmiddagar efter slutförda revisioner och chokladaskar och blommor skickades till revisorerna till jul. Även där revisorn fått en mer personlig relation till sin klient är gåvor ovanligt förutom en mindre födelsedagspresent, någonting som bör vara helt i sin ordning för det lär ju inte vara så att en revisor är ”snällare” vid en granskning för att han fått en födelsedagspresent. Om revisionen påverkas är det sannolikt inte på grund av presenten i sig utan på grund av relationen till klienten.

En annan sak som setts, och ses, som ett problem av revisorer är privata affärsförbindelser på normala villkor till ett företag de även reviderar i sitt arbete. Ett exempel kan vara att de ska renovera sitt hus och inte får åta sig ett revisionsuppdrag för det företag man anlitat. Efter en förfrågan från FAR runt millennieskiftet kom det ett svar från regeringen som säger att ett

kundförhållande får förekomma så länge det sker på normala villkor. Rimligt kanske vore att inte ha några stora tjänsteuppdragsrelationer till en kund även om uppdraget sker på normala villkor. Kanske det inte är lämpligt att en revisor har personer från en renoveringsbyrå och således uppdragsgivare hemma i sin bostad i flera månader. Mot detta kan dock hållas att risken, som väl skulle vara att revisorn skulle bli bekant med sin kund, är precis vad som sker i små revisionsbyråer och tycks fungera. Det är ju inte något ekonomiskt intresse det handlar om, även om det kanske skulle kunna vara så i extremfall, där renoveringsfirman går dåligt till exempel. Kanske revisionsbyråns egna regler skulle förhindra ett sådant förhållande men det ligger utanför vår undersökningsram. Med aktiehandel och fondägande, som också kan vara lite knepigt, men dock inte svårtydigt när det gäller reglerna och inte heller särskilt svårt att följa, är det ju dock lite annorlunda då man blir partisk till företaget på ett annat sätt då man investerat pengar i det. Men som i exemplet ovan kan det till en del anses vara ett uppförstorat problem.

7.3 Sammanfattande kommentarer

Förändringarna inom revisionsbranschen har under vår undersökta tidsperiod varit störst på 1990-talet, trots mycket diskussioner under 80-talet. Mycket forskning gjordes och flera nya och striktare regelverk utarbetades. Under 2000-talet har främst redan befintliga lagar moderniserats. Medan branschen i början av perioden till stor del styrdes genom självreglering har nu komplexa regelverk med internationellt ursprung tagit över.

Hur revisorns oberoende ses beror helt på utifrån vems perspektiv man tittar. Revisorerna själva är de som är mest insatta och läser artiklar och debatter mest lyhört medan omvärlden inte tycks ha någon större inblick i ämnet och således inte heller bekymrar sig om beroende för revisorer. Revisorerna skriver debattartiklar, de läser dem och känner att frågan berör dem och börjar se det som ett problem, trots att det kanske inte är något stort problem i verkligheten. Merparten av klienterna anser det inte vara ett hot att deras revisor ibland hjälper dem med saker, även om det förstås finns klienter som inte förväntar sig något annat än att revisorn ska göra revisionen och kanske eventuellt förklara saker för dem de inte är insatta i. Parter däremellan, som inte arbetar med revision men som är till viss del insatta, som till exempel banker och andra kreditgivare, tycks ha förtroende för revisorer och anser det vara helt i sin ordning att revisorn är den som hjälper företagaren när det är något han inte förstår sig på och de får anses vara väl insatta för att kunna göra en bedömning av vad som är rimligt. Av de tre grupperna tycks det alltså bara vara revisorerna själva som ser några större problem med rådgivning, trots att, som ovan diskuterats, de vet att det rör komplexa problem som är mer teoretiska än verkliga. Inte därmed sagt att jävfall inte förekommer, men saken har kanske gjorts till ett större problem än det egentligen är och revisorsvärlden är den som själv "driver på" frågan.

Problemet verkar alltså hänföras till viss del av teoretiska förhållanden. Redovisnings-skandaler i flera länder och fall hos Revisornämnden gällande revisorers jävsförhållanden visar på att det finns ett problem även i verkligheten men ingen bransch är helt felfri. Missförhållanden kommer alltid att förekomma i viss utsträckning. Kanske, och förhoppningsvis, minskar dessa med en striktare lagstiftning men om inte så borde man kanske lyssna mer på dem som arbetar ute i verkligheten och då särskilt revisorerna i de små företagen. De tycks vara av åsikten att lagarna inte är anpassade efter deras situation och vid närmare eftertanke är det trots allt de som är i majoritet på marknaden. Vad som gör situationen ännu

mer snedvriden är att de stora byråerna dessutom ofta har sina egna regelverk. Det är ju dock svårt att ha ett regelverk för alla då det inte kan vara anpassat efter motsättande förutsättningar och många situationer är gränsfall där inget annat än sunt förnuft är tillämpligt. Just därför anser vi att man har rätt inställning genom att ha en ramlagstiftning.

Vi tror på att regleringen genom att den blivit striktare också har blivit bättre och ser det som mycket positivt att varje revisor med analysmodellen ges rätt att själv avgöra om han kan åta sig ett uppdrag, genom att vidta motåtgärder eller inte. Även revisorer är ju människor och måste få kunna ha normala förhållanden till personer de lär känna. Avslutningsvis säger vi som Spång, att det gäller att bibehålla situationen och sträva efter att förbättra den ytterligare.

7.4 Förslag till fortsatta studier

För fortsatta studier skulle det kunna vara av intresse att göra en studie för ett längre tidsperspektiv. Likaså skulle det vara intressant att undersöka i större omfattning hur olika revisorer påverkats av striktare oberoenderegler. Det skulle såväl kunna vara jämförande studier för olika typer som en fördjupad studie för revisorer på små byråer. Studier skulle även kunna göras för revisorer på mellanstora revisionsbyråer, som kanske inte följer samma typer av regelverk som internationella byråer men inte heller arbetar på samma sätt som revisorer i byråer av den typ vi studerat.

Då vi i vår studie enbart använt oss av Balans torde undersökningar grundade på andra tidningar kunna ge ett annorlunda resultat. Studier skulle också kunna göras för hur regelverk tas fram inom branschen, om det huvudsakligen är professionen som skapar lagar såväl som regelverk eller hur lagstiftaren går tillväga för att ta fram lagar.

Referenslista

Publicerade referenser

Artsberg, Kristina (2005) *Redovisningsteori –policy och –praxis* Liber Ekonomi, Malmö

Bryman, Alan (2006) *Samhällsvetenskapliga metoder* Liber AB, Malmö

Diamant, Adam (2004) *Revisors oberoende. Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion* Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala

FAR (1994) *Revision I* FAR Förlag AB

FAR (2001) *Vad är revision?* FAR Förlag AB

FAR (2002) *FARs revisionsbok* FAR Förlag AB

FAR (2006a) *Revision – En praktisk beskrivning* FAR Förlag AB

Föreningen för Auktoriserade Revisorer (1994) *Revision I* FAR Förlag AB

Hayes, Rick et al (2005) *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards in Auditing*

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

Moberg, Krister (2006) *Bolagsrevisorn: Oberoende – ansvar – sekretess* Författaren och Norstedts Juridik AB

Patel, Runa och Davidson, Bo (1991) *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* Studentlitteratur, Lund

Lagar, regleringar och direktiv

Aktiebolagslag (1975:1385)

Aktiebolagslag (2005:551)

Bokföringslag (1976:125)

Bokföringslag (1999:1078)

Europaparlamentets och rådets direktiv om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG

Europaparlamentets och rådets direktiv om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG av den 17 maj 2006 (2006/43/EG)

FAR (1983) *FARs Samlingsvolym 1984* Auktoriserade Revisorers Serviceaktiebolag

FAR (2006b) *FAR Samlingsvolym del 2* FAR Förlag AB

FAR SRS (2007) *FAR SRS yrkesetiska regler* FAR Förlag AB, hämtade 2007-04-12 från http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM_BRANSCH/GOD_REVISORSSSED/FARSRSYRKESETISKAREGLER_070131.PDF

Förordning (1995:665) om revisorer

Förordning (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer

EG-kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002 (2002/590/EG) *Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer*

Kommittédirektiv 2006:96 (Beslut vid regeringssammanträde den 7 september 2006)

Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar

Regeringsbetänkande (1999) *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet* (SOU 1999:43)

Regeringsproposition (2000) *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet* 2000/01:146

Regeringsproposition av den 23 februari 2006 (2006) *Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m.* 2005/06:97

Revisionslag (1999:1079)

Revisorslag (1995:528)

Revisorsnämndens föreskrifter

Årsredovisningslag (1980:1103)

Årsredovisningslag (1995:1554)

Muntliga referenser

Nilsson (heter egentligen någonting annat), godkänd revisor på egen revisionsbyrå i Malmö, personlig intervju genomförd 2007-04-25

Irène Caneholm, auktoriserad revisor, Deloitte, personlig intervju genomförd 2007-04-25

Artiklar

Wallerstedt, Eva (2001) *The emergence of the Big Five in Sweden*, Uppsala universitet

Wyatt, Arthur and Gaa, James (2003) Accounting Professional – A Fundamental Problem and the Quest for Fundamental Solutions *Accounting Horizons* vol. 18 nr. 1 s. 45-53

Samt följande artiklar från

Balans, tidskrift för redovisning och revision (1980-2007) FAR SRS

Berger, Paul (1982) Revisorn – ett medel mot ekonomisk brottslighet *Balans* nr. 8 s. 25-28

Bergman Marcus, Carina och Holm, Anders (2003a) FAR:s nya yrkesetiska regler *Balans* nr. 5 s. 38-39

Bergman Marcus, Carina och Holm, Anders (2003b) Kortfattat om innehållet i FAR:s yrkesetiska regler *Balans* nr. 5 s. 40-42

Björner, Torbjörn (1983) *Oberoendet och uppdragsstocken* *Balans* nr. 5 s. 21-24

Dagermark, Gunnar (1995) Konkurrensen och oberoendet *Balans* nr. 10 s. 6-8

Diamant, Adam, Holm, Anders och Strömberg, Peter (2006) Revisorsnämnden och åttonde direktivet – ställer nya krav både på professionen och på tillsynen *Balans* nr. 1 s. 22-25

Edgren, Björn (1990) Revisorsskador *Balans* nr. 6-7 s. 57-58

Edlund, Bertil (1981) Internationellt samarbete från svenskt perspektiv *Balans* nr. 5 s. 4-10

Eklöf, Staffan, Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (2000) FAR-dagen – En ny syn på oberoende, hot och objektivitet *Balans* nr. 1 s. 41

Engblom Fredriksson, Karin (1998) Nya formuleringar om revisorns arvode *Balans* nr. 2 s. 26-28

Engerstedt, Urban (2004) Framtidens melodi – en bas med allmänna regler *Balans* nr. 11 s. 22-25

- Engerstedt, Urban och Strömquist, Anders (2003) Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler *Balans* nr. 10 s. 36-42
- FAR och SRS (1985) Förslag till rekommendation – Regler för tillhandahållande av redovisningstjänster *Balans* nr. 5 s. 38-40
- Gunnarsson, Olle och Franzén, Harald (1985) Urval, jäv och kvalitet styr revisorns redovisningstjänster *Balans* nr. 5 s. 40-41
- Gärdfors, Bengt (1990) Luckra upp tystnadsplikten *Balans* nr. 10 s. 46-47
- Héman, Per-Olof (1983) Oberoendet och verksamhetens organisation *Balans* nr. 7 s. 17-20
- Holm, Anders (2000) Björn Markland om 25 års debatt: SEC har ändrat sig – men är krisen över? *Balans* nr. 12 s. 6-7
- Holmquist, Bengt (1995a) FAR-dagen – Revisorerna i Europa *Balans* nr. 12 s.23-33
- Holmquist, Bengt (1995b) FAR-dagen – Revisorns oberoende, objektivitet, integritet – kampen mot ett förväntningsgap *Balans* nr. 12 s. 28
- Holmquist, Bengt (2001a) Göran Tidström kommenterar revisorns oberoende *Balans* nr. 11 s. 9
- Holmquist, Bengt (2001b) Revisorn, oberoendet & analysmodellen *Balans* nr. 10 s. 20-32
- Holmquist, Bengt (2002) Det ska inte få hända i Europa, inte med våra nya regler *Balans* nr. 2 s 5-6
- Johansson, Jan (1988) Revisorn som skatterådgivare *Balans* nr. 11 s. 45
- Johansson, Åsa (2002) Analysmodellen presenteras på IREV-seminarier *Balans* nr. 1 s. 44
- Jonsson, Bertil (1983) Kvalitetskontroll inom en internationell revisionsbyrå *Balans* nr. 2 s.8-11
- Jägerhorn, Reginald (1981) Revisorn som konsult och rådgivare *Balans* nr. 7 s. 4-7
- Kamras, Mikael (1988) Revisorn som konsult – tänk över rollen igen! *Balans* nr. 3 s. 56-61
- Langsted, Lars Bo (1999) Revisorns kompetens och oberoende *Balans* nr. 2 s. 22-29
- Malmström, Lars (1985) Tre ordförande i FAR om revisorsrollen *Balans* nr. 4 s. 12-14
- Markland, Björn (1996a) EU:s grönbok efterlyser lagstiftning – men löser inte ansvarsfrågan *Balans* nr. 8-9 s. 5-7

- Markland, Björn (1996b) Revisorsrollen i Europa ses över *Balans* nr. 3 s. 9-14
- Markland, Björn (1998) Vägen framåt: Grönboken följs upp av meddelande från kommissionen *Balans* nr. 6-7
- Markland, Björn och Engblom Fredriksson, Karin (1999) De flesta remissinstanser positiva till förslagen *Balans* nr. 10 s. 16-20
- Markland, Björn (2000a) Efter Berlin känner sig branschen tryggare *Balans* nr. 12 s. 4-5
- Markland, Björn (2000b) Vad händer med revisorns oberoende? *Balans* nr. 12 s. 4
- Markland, Björn (2001) Även den här gången lönar det sig att läsa noga. Jag ska försöka visa varför *Balans* nr. 5 s. 12-14
- Markland, Björn (2002) EU-rekommendation om revisorer äntligen klar – sista ändringarna inspirerade av Enron-affären *Balans* nr. 6-7 s. 47-48
- Nilsdotter-Karlsson, Barbro (1983) Revisorernas oberoende hotas *Balans* nr. 10 s. 12-14
- Nilsson, Stig (1992) Revisorn är inte i trångmål *Balans* nr. 3 s. 10-11
- Olsson, Bertil E (1988) Rådgivning ger tilläggsvärde åt revisionen *Balans* nr. 4 s. 52-53
- Persson, Åke (1988) Revision kan inte skiljas från rådgivning *Balans* nr. 3 s. 61-62
- Precht, Elisabeth (2005) Opartiskhet – en het fråga för etikkommittén *Balans* nr. 1 s. 17-18
- Precht, Elisabeth (2006) Riksdagen enig om skärpt jävsregel för revisorer *Balans* nr. 6-7 s. 22-23
- Sjöö-Mårtenson, Bodil (1981) Nordisk revisorskongress *Balans* nr. 8 s. 35-38
- Sjöö-Mårtensson, Bodil (1983) FAR:s regelkommitté ser till att god revisors sed efterlevs *Balans* nr. 4 s. 13-16
- Strandin, Per (1987) Internationell influens(a) – hårdare konkurrens *Balans* nr. 4 s. 6-9
- Strömqvist, Anders (1990) Etikreglerna fick ny dräkt *Balans* nr. 3 s. 48-54
- Svensson, Lennart (1991) Revisorn i trångmål *Balans* nr. 11 s. 4-10
- Svernlöv, Carl och Blomberg, Erik (2003) Sarbanes-Oxley Act – USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna *Balans* nr. 1 s. 23-27
- Trehörning, Pär (1993a) Hur vanlig är egentligen revisorernas konsultverksamhet? *Balans* nr. 5 s. 19
- Trehörning, Pär (1993b) Ingen har hittills lyckats med att sätta en allomfattande gräns... *Balans* nr. 5 s. 22-23

- Trehörning, Pär (1993c) Revisorn måste hela tiden vara klar över att klienten har förstått
Balans nr. 5 s. 17-19
- Trehörning, Pär (1993d) Revisorn ska inte vara en aktör som alla andra i näringslivet! *Balans*
nr. 5 s. 12-13
- Trehörning, Pär (1998) FAR tror på organiserat samarbete – men det behövs stramare regler
Balans nr. 11 s. 34-35
- Wennberg, Inge (1988a) Konsultrollen granskas – är goda råd fula? *Balans* nr. 1 s.12-14
- Wennberg, Inge (1988b) Nya regler ställer krav på revisorn som konsult *Balans* nr. 1 s.16-17
- Wennberg, Inge (1991a) FAR-rapport kräver nya svenska regler *Balans* nr. 4 s. 9-11
- Wennberg, Inge (1991b) Specialisterna blir fler *Balans* nr. 8-9 s. 30-32
- Wennberg, Inge (1991c) FAR vill inte låsa sig *Balans* nr. 8-9 s. 33
- Wennberg, Inge (2002) Ett stöd både för revisorn och revisionen *Balans* nr. 6-7 s. 15-16
- Wennberg, Inge (2003) Han tvivlar på analysmodellen *Balans* nr. 8-9 s. 30-33
- Åkersten, Peter (2002) Efter Winter-rapporten: Vad säger aktiebolagslagen om
revisionskommittéer? *Balans* nr. 12 s. 23-25
- Åkersten, Peter (2006) EG:s åttonde bolagsdirektiv viktig fråga för FAR-grupp *Balans* nr. 6-7
s. 24-25

Elektroniska referenser

Deloitte, senast kontrollerade 2007-05-28

http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/SE_Om_Deloitte_060824_w.pdf
<http://www.deloitte.com/dtt/leadership/0,1045,sid%253D119277,00.html>

Ernst and Young, senast kontrollerad 2007-05-28

http://www.ey.com/global/content.nsf/South_Africa/28_Feb_05_-_Pass_Rate

EU-upplysningen, senast kontrollerad 2007-05-28

http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardTemplate___1832.aspx

FAR SRS, senast kontrollerade 2007-05-28

www.farsrs.se
http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38300&_dad=portal&_schema=PORTAL
<http://www.balans.farsrs.se/page.asp?pageID=35>
<http://www.balans.farsrs.se/page.asp?pageID=54>

FAR SRS yrkesetiska regler (2007), senast kontrollerad 2007-05-28

http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38328&_dad=portal&_schema=PORTAL

International Federation of Accountants (IFAC), senast kontrollerade 2007-05-28

<http://www.ifac.org/About/>

<http://www.ifac.org/Guidance/>

http://www.ifac.org/MediaCenter/files/Facts_About_IFAC.pdf

[www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tmpl?PubID=10456070402914590
&Category=Ethics](http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tmpl?PubID=10456070402914590&Category=Ethics)

Nationalencyklopedin, senast kontrollerade 2007-05-28

http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=292965&i_word=revision

http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=212287&i_word=integritet

http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=O871535&i_word=gr%f6nbok

Nordiska Revisorsförbundet, senast kontrollerade 2007-05-28

<http://www.nrfaccount.se/>

[http://www.fle.is/file/upload/files/efni_fra_radstefnum/haustradstefnur/2005/bjorn_
markland-05-10-01.pdf](http://www.fle.is/file/upload/files/efni_fra_radstefnum/haustradstefnur/2005/bjorn_markland-05-10-01.pdf)

Revisorsnämnden, senast kontrollerade 2007-05-28

<http://www.rn.se/>

<http://www.rn.se/index.htm>

<http://www.rn.se/inforam.htm>

Securities and Exchange Commission, senast kontrollerad 2007-05-28

<http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>

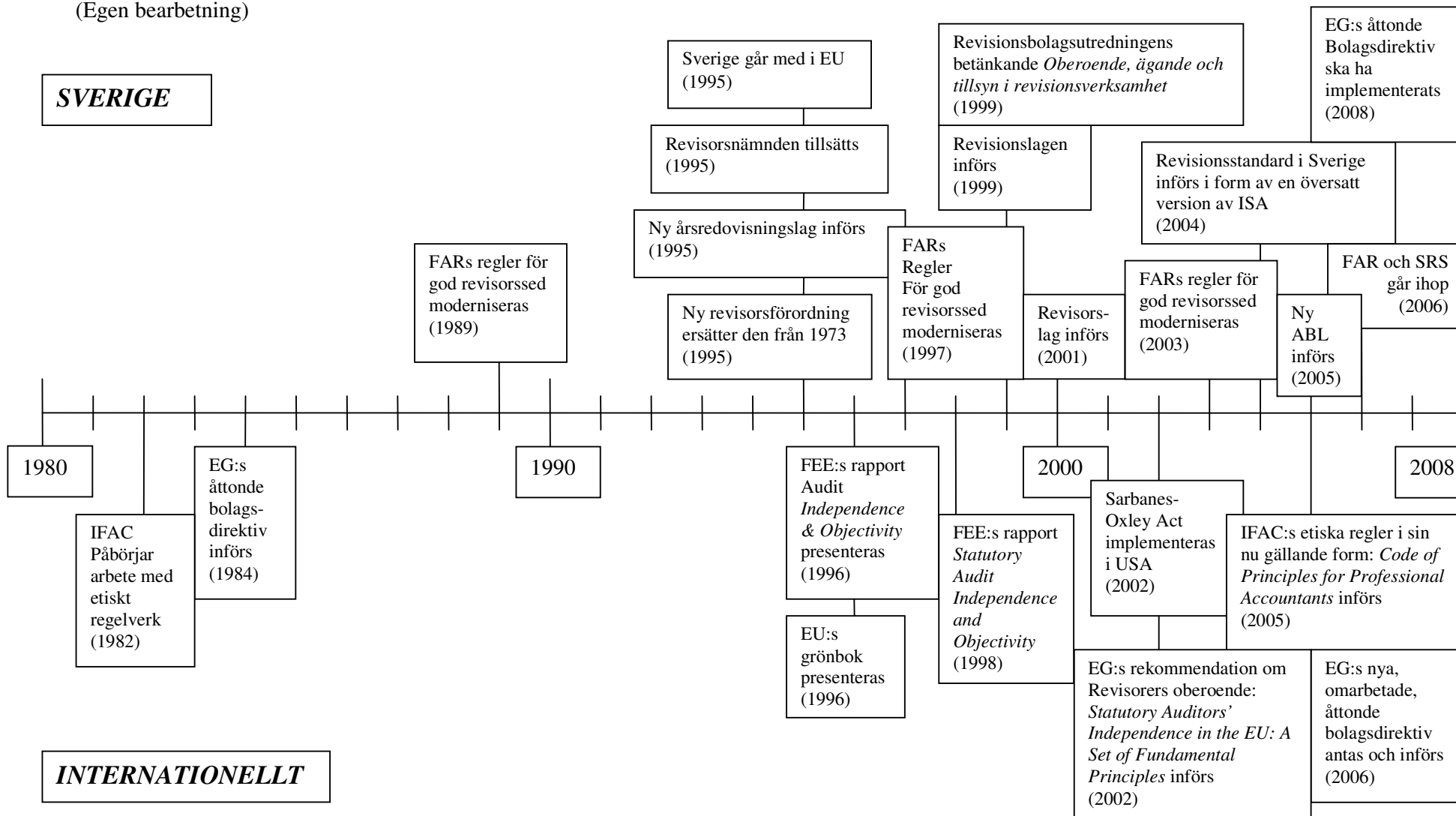
The Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), senast kontrollerad 2007-05-28

http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82

[http://www.fle.is/file/upload/files/efni_fra_radstefnum/haustradstefnur/2005/bjorn_
markland-05-10-01.pdf](http://www.fle.is/file/upload/files/efni_fra_radstefnum/haustradstefnur/2005/bjorn_markland-05-10-01.pdf)

Bilaga 1
Tidslinje 1980-2008
(Egen bearbetning)

SVERIGE



Revisorslag (2001:883)

20 § En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

21 § En revisor skall för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag,

1. om han eller hon eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam
 - a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,
 - b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,
 - c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,
 - d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,
 - e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller
2. om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Regel 2 – Oberoende

Ledamot skall utöva sitt yrke med självständighet och objektivitet. Han måste därför vid ett uppdrag alltid vara oberoende i sina ställningstaganden. Brister dessa förutsättningar, skall han avböja respektive avsäga sig uppdraget. Detta gäller likaledes då omständigheterna är sådana att de kan ge anledning till befogat tvivel om ledamotens oberoende.

Anvisningar:

Ledamot får icke göra yrkesmässiga uttalanden om han eller hans byrå enligt gällande bestämmelser är jäviga eller eljest står i sådant förhållande till klienten att detta kan antagas påverka hans bedömningar.

Här nedan återges ett antal situationer, där utomstående kan antagas ifrågasätta ledamots oberoende.

Beroendeförhållande skall exempelvis anses föreligga, om ledamoten eller dennes byrå under tid då uppdragsförhållande till klient råder:

- 1 innehar eller avtalat att förvärva något som helst direkt eller i något hänseende väsentligt indirekt intresse i företaget.
- 2 innehar ekonomiska engagemang tillsammans med företaget, hos detta anställd person, styrelseledamot eller huvudaktieägare i företaget, och engagemanget är väsentligt i förhållande till ledamotens eller hans byrås förmögenhet.
- 3 gått i borgen för klient eller hos denne anställd person.
- 4 innehar lån till eller från företaget, hos detta anställd person, styrelseledamot eller huvudaktieägare i företaget. Häri innefattas icke följande lån, som erhållits på normala villkor från läncinstitut, om detta enligt lag äger rätt att utlåna till revisor:
 - a lån upptagna av ledamot eller dennes byrå, om de är oväsentliga i förhållande till låntagarens förmögenhet.
 - b lån mot säkerhet av fastighetsinteckningar.
 - c övriga lån mot säkerhet, med undantag av lån mot säkerhet av borgen av ledamots byrå eller av pantförskrivning av andel eller aktier i denna.
- 5 varit knuten till företaget i egenskap av styrelseledamot, anställd eller på annat sätt, som inneburit befogenheter av förvaltningskaraktär.
- 6 befinner sig i sådant förhållande till person i företagets ledning, som enligt lag föranleder jäv, eller eljest står i en ställning av beroende till sådan person.
- 7 medverkat vid företagets bokföring i en omfattning som icke står i överensstämmelse med innehållet i lag eller revisorskungörelsen. Även om medverkan överensstämmer med nyssnämnda stadgande, får detta ändå icke medföra begränsning av revisionens omfattning.
- 8 mottagit sådan gåva som icke kan betraktas som normal minnes- eller hedersgåva.
- 9 till övervägande del erhåller sina inkomster från klienten. Är ledamotens verksamhet nystartad, kan dock denna situation föreligga utan att beroende behöver förutsättas.
- 10 erhåller subventioner direkt eller indirekt från kreditgivare till eller annan intressent i företaget, som är föremål för revision.

Bilaga 3

Regel två från FARs yrkesetiska regler (december 2006)

Regel 2 – Professionellt uppträdande

En medlem skall utföra samtliga uppdrag med integritet och vara objektiv i sina ställningstaganden.

Bestyrkandeuppdrag skall därtill utföras med opartiskhet och självständighet.

Anvisningar

Medlemmarna representerar olika verksamhetsområden och specialkompetenser inom revisionsbyråbranschen. En medlem kan uppträda huvudsakligen i revisorsrollen. En annan kan ha en mer renodlad rådgivarroll. Ibland uppträder en medlem i båda dessa roller i förhållande till olika klienter eller till samma klient. Oavsett roll skall en medlem värna sin yrkesmässiga integritet och objektivitet vid utförandet av alla uppdrag. Regels första stycke återspeglar detta krav.

Integritet tar sikte på hederlighet och sanningsenlighet. Principen om objektivitet betonar skyldigheten för alla medlemmar att vara rättvisa och intellektuellt hederliga och stå fria från intressen som kan komma i konflikt med klientens intressen.

Bestyrkandeuppdrag

Det andra stycket i regeln innebär att en medlem i ett bestyrkandeuppdrag, utöver vad som framgår av första stycket, skall stå fri från sådana relationer till klienten som kan rubba utomstående intressenters förtroende för medlemmens bestyrkanden.

Kravet på opartiskhet och självständighet innebär att medlemmen

- dels kan lämna, och faktiskt lämnar, sina bestyrkanden utan att låta sitt professionella omdöme påverkas av ovidkommande omständigheter,
- dels undviker att förknippas med sådana förhållanden som kan ge utomstående som har kunskap om alla relevanta omständigheter anledning till befogat tvivel på medlemmens förmåga och vilja att lämna bestyrkanden utan hänsyn till andra intressen än de som följer av uppdraget.

Även om det inte direkt uttalas i regeln innefattar den givetvis att en medlem är skyldig att iaktta de eventuella bestämmelser om jäv som är tillämpliga på uppdraget (t. ex. 9 kap. 17–18 §§ aktiebolagslagen för den lagstaddade revisionen i aktiebolag) och de bestämmelser i revisorslagen som syftar till att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet.

Av 21 § revisorslagen följer att en medlem för varje bestyrkandeuppdrag skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om så är fallet, råder det enligt bestämmelsen en presumtion för att medlemmen skall avböja eller frånträda uppdraget. Medlemmen behöver dock inte avböja eller frånträda uppdraget om han eller hon kan visa att det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Medlemmen skall väga in alla för tredje man kända och okända omständigheter, inklusive förtroendestärkande åtgärder. Dessa omständigheter prövas sedan hypotetiskt mot hur en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter, skulle bedöma medlemmens förmåga och vilja att utföra bestyrkandeuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt.

Detta principiella angreppssätt tar sig uttryck i den analysmodell, som för svenskt vidkommande finns kodifierad i revisorslagen samt internationellt i bl. a. EGs rekommendation och i avsnitt 290 i IFACs etiska regler.

Enligt analysmodellen i den svenska revisorslagen delas de hot mot revisorns opartiskhet och självständighet som föranleder en presumtion att revisorn skall avböja eller frånträda uppdraget in i följande huvudkategorier:

- *Egenintresse*: Medlemmen har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet.
- *Självgranskning*: Medlemmen har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av bestyrkandeuppdraget.
- *Partsställning*: Medlemmen uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot revisionsklientens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet.
- *Vänskap*: Medlemmen har nära personliga relationer till revisionsklienten eller till någon person i klientens ledning.
- *Skrämsel*: Medlemmen utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag.
- *Övrigt*: Det föreligger något annat förhållande, än de nyss uppräknade, som kan rubba förtroendet för medlemmens opartiskhet eller självständighet.

Med medlemmen jämställs samtliga medarbetare i revisionsgruppen.

Vid tillämpningen av analysmodellen skall medlemmen, utöver svensk praxis och den vägledning som lämnas i motiven till revisorslagen, beakta EG-rekommendationen och IFACs etiska regler i den mån det är förenligt med svensk rätt.

Intervjufrågor

Presentation och allmänt

1. Gör en kort presentation av dig själv (hur länge du arbetat som revisor, hur länge du arbetat på [företaget] etc.)
2. Ungefär hur många klienter har er revisionsbyrå och hur många klienter har du?
3. Vilka tjänster erbjuder er revisionsbyrå utöver revision?
4. Har er byrå några specialister anställda och är de i så fall fler nu än i början av 80-talet?
5. Tycker du att den hårdare reglering som nyligen införts bland annat i form av analysmodellen och EG:s åttonde bolagsdirektiv var behövd? Om så är fallet – vad beror det på?
6. Vilka hot mot oberoende är mest irrelevant i diskussionerna? (Finns det saker som ses som hot i diskussionerna men som inte är något hot i praktiken?)
7. Vad har ni för regler för oberoende på [företaget]? Har dessa regler inneburit några problem för dig?

Lagändringar och hot mot oberoende

8. Påverkades din förhållning till oberoendefrågan när Sverige gick med i EU och EU:s lagar började gälla även i Sverige? Påverkade det hur du kunde förhålla dig till dina klienter?
9. På vilket sätt har införandet av analysmodellen påverkat ditt arbete? (21 § Revisorslagen (2001:883))
10. Hur gör ni för att följa analysmodellen?
11. Tror du att analysmodellen har ändrat intressenters syn på revisorers oberoende?
12. Har ditt arbete påverkats i och med den pågående moderniseringen av det åttonde bolagsdirektivet?
13. Vilka hot mot oberoende tycker du är svårast att undvika?
14. Har du tidigare tyckt att det varit svårt att dra en gräns för vad du får och inte får göra som revisor? Tycker du det nu?

Rådgivning och revisionsuppdrag

15. Ger du mer rådgivning nu än på åttiotalet?
16. Ger du mer rådgivning nu än på nittiotalet?
17. Är det samma typ av konsultation eller har karaktären förändrats?
18. Har du samma förhållningssätt mot små som mot stora företag? Eller ger du mer ”inofficiella” råd till de mindre, som kanske inte har samma ekonomiska kompetens?
19. Tycker du att det är svårt att hålla distans till dina klienter, till exempel om du blir erbjuden gåvor eller dylikt?
20. Hur förhåller du dig till att revisionsbyråer erbjuder samma klienter både revisionsuppdrag och konsultuppdrag?
21. Upplever du att det är svårt för er revisionsbyrå att hålla sig ekonomiskt oberoende från klienter, d.v.s. så att inte en för stor andel av intäkterna kommer från en specifik klient?