



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Kandidatuppsats
FEK 582
VT 2007

Kombiuppdrag – vara eller icke vara?

Författare:

Elin Lundberg Toresson
Caroline Mårtensson
Linda Willgottson

Handledare:

Erling Green
Carl-Michael Unger

Sammanfattning

| | |
|-------------------------------|--|
| Uppsatsens titel: | Kombiuppdrag – vara eller icke vara? |
| Seminariedatum: | Den 7 juni 2007 |
| Ämne/kurs: | FEK 582 Kandidatuppsats, 10 poäng |
| Författare: | Elin Lundberg Toresson, Caroline Mårtensson, Linda Willgottson |
| Handledare: | Erling Green, Carl-Michael Unger |
| Fem nyckelord: | Oberoende, byråjäv, kvalitet, tilltro, överensstämmelse |
| Syfte: | Syftet med uppsatsen är att diskutera och analysera huruvida de från 2007 nya bestämmelserna om byråjäv uppnår sitt syfte, genom att undersöka dess påverkan på revisorns oberoende med avseende på kvalitet, tilltro och överensstämmelse. |
| Metod: | Uppsatsen är av induktiv karaktär med ett deskriptivt syfte. En kvalitativ metod valdes som forskningsstrategi för att samla in information. Vidare användes semistrukturerade intervjuer för datainsamlingen. |
| Teoretiska perspektiv: | Uppsatsens teoretiska referensram baseras på ämnesspecifika begrepp samt den internationella och svenska oberoenderegleringen. |
| Empiri: | Det empiriska underlaget hämtas från de fyra internationellt största revisionsbyråerna. Respondenterna har en ledande position inom byrån eller annan spetskompetens som är av relevans för området. Empiri hämtas även från sju företag som påverkas av de nya bestämmelserna angående byråjäv. |
| Resultat: | Det synbara oberoendet kommer att stärkas, vilket därmed ökar tilltron för revisionen. De nya bestämmelserna får ingen påverkan på revisorns faktiska oberoende. De nya bestämmelserna har ett mer långtgående förbud mot kombiuppdrag jämfört med EG-rekommendationen. De nya bestämmelserna får en kännbar effekt på näringslivet och revisionsbyråerna. |

Abstract

- Title:** Combined auditing and consulting services – to be or not to be?
- Seminar date:** June 7th 2007
- Course:** FEK 582, Bachelor thesis in Business Administration, 15 ECTS
- Authors:** Elin Lundberg Toresson, Caroline Mårtensson, Linda Willgottson
- Advisors:** Erling Green, Carl-Michael Unger
- Key words:** Independence, self-auditing, quality, reliance, accordance
- Purpose:** The purpose of this thesis is to analyze and discuss whether, the from 2007 new regulations concerning self-auditing will reach it's purpose by investigating it's effects on the auditor's independence regarding the aspects of quality, reliance and accordance.
- Methodology:** The thesis has an inductive character with a descriptive purpose. A qualitative method was selected as a research strategy to gather information. Furthermore, semi-structured interviews were applied to collect data.
- Theoretical perspectives:** The thesis theoretical perspective is based on notions relevant to the subject but also international and Swedish independence regulations.
- Empirical foundation:** The empirical foundation is built upon interviews with the four major international accounting firms. The respondents have key positions or possess other main competence significant to this subject. Empiric data is also collected from interviews with seven companies affected by the new regulations concerning self-auditing.
- Conclusions:** The independence in appearance will be strengthened, which increases the reliance on auditing. The new regulations do not affect the independence in fact. The new regulations have an extensive prohibition towards combined auditing and consulting services compared to the EG-recommendation. They also have a perceptible affect on the business world and the accounting firms.

Förord

Vi vill rikta största möjliga tack till våra handledare Erling Green och Carl-Michael Unger. De har kontinuerligt berikat vårt uppsatsskrivande och bidragit med både allvarsamma och mindre allvarsamma kommentarer som har fört våra tankegångar vidare mot nya resonemang och infallsvinklar. Vi är väldigt glada och tacksamma över att ha fått möjligheten att mottaga handledning av ett sådant radarpar. Deras kompletterande personligheter och kunskaper har bidragit till det slutgiltiga resultatet.

Vi vill även rikta ett hjärtligt tack till samtliga respondenter som ställt upp på våra intervjuer och som delat med sig av sina åsikter, i synnerhet Dan Andersson, Karl Englund, Sten Humble samt Per-Arne Pettersson. Utan dem hade det inte varit möjligt att besvara våra frågeställningar och syfte.

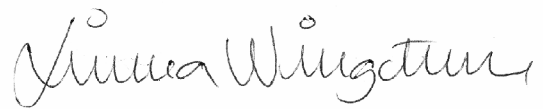
Lund den 4 juni 2007



Elin Lundberg Toresson



Caroline Mårtensson



Linda Willgottson

Förkortningar

| | |
|-------------|---|
| EG | Europeiska Gemenskapen |
| EU | Europeiska Unionen |
| FAR | Föreningen Auktoriserade Revisorer (till och med 2001) |
| FEE | Fédération des Experts Comptables Européens |
| IFAC | International Federation of Accountants |
| RS | Revisionsstandard i Sverige |
| SEC | Securities and Exchange Commission |
| SOX | Sarbanes-Oxley Act |
| SRS | Svenska Revisorsamfundet |

Innehållsförteckning

| | |
|--|-----------|
| 1. INLEDNING | 10 |
| 1.1 BAKGRUND..... | 10 |
| 1.2 PROBLEMATISERING | 13 |
| 1.2.2 POSITIONERING | 13 |
| 1.2.3 PROBLEMMOMRÅDE | 14 |
| 1.3 SYFTE | 16 |
| 1.4 AVGRÄNSNING | 16 |
| 1.5 DISPOSITION | 17 |
| | |
| 2. METOD | 18 |
| | |
| 2.1 FORSKNINGSANSATS..... | 18 |
| 2.1.2 INDUKTIV STUDIE..... | 18 |
| 2.2 DESKRIPTIVT SYFTE | 19 |
| 2.3 VAL AV FORSKNINGSSTRATEGI | 19 |
| 2.3.1 KVALITATIV METOD | 19 |
| 2.4 KONTAKT MED RESPONDENTERNA | 20 |
| 2.4.1 INTERVJUER PER BESÖK, TELEFON OCH E-MAIL | 20 |
| 2.4.2 PERSONLIGA BESÖKSINTERVJUER I FOKUS | 22 |
| 2.4.3 SEMISTRUKTURERADE INTERVJUER | 23 |
| 2.4.4 UTFORMNING AV INTERVJUGUIDE..... | 23 |
| 2.5 KRITIK MOT KVALITATIV FORSKNING..... | 25 |
| 2.5.1 TIDSASPEKTEN OCH INTERVJUAREFFEKT | 25 |
| 2.6 URVAL | 26 |
| 2.6.1 URVAL BYRÅER | 26 |
| 2.6.2 URVAL FÖRETAG..... | 26 |
| 2.7 DATAINSAMLING..... | 27 |
| 2.7.1 PRIMÄR DATAINSAMLING | 27 |
| 2.7.2 LITTERATURSTUDIE | 28 |
| 2.8 KÄLLKRITIK | 29 |
| 2.8.1 LITTERATUR..... | 29 |
| 2.8.2 VALIDITET | 30 |
| 2.8.3 RELIABILITET..... | 31 |
| 2.9 GROUNDED THEORY, ANALYTISK STRATEGI | 31 |
| 2.9.1 YTTRELLIGARE URVALSSTRATEGIER | 32 |
| 2.9.2 BEARBETNING AV MATERIAL | 32 |
| 2.9.3 FORSKNINGSPROCESSEN TOG EN NY INRIKTNING..... | 33 |
| 2.9.4 TEORETISK MÄTTNAD | 34 |
| 2.9.5 NACKDELAR MED GROUNDED THEORY | 34 |

3. TEORETISK REFERENSRAM 35

| | |
|--|-----------|
| 3.1 ALLMÄNT OM REVISORN OCH REVISION | 35 |
| 3.1.1 GOD REDOVISNINGSSSED OCH GOD REVISIONSSSED | 35 |
| 3.1.2 YRKESETIK OCH GOD YRKESSED | 37 |
| 3.1.3 OBEROENDE..... | 38 |
| 3.1.3.1 Opartiskhet och självständighet | 38 |
| 3.1.3.2 True and Fair view | 39 |
| 3.1.3.3 Tillförlitlighet..... | 40 |
| 3.1.3.4 Professionalism | 41 |
| 3.1.4 JÄV OCH BYRÅJÄV | 42 |
| 3.1.5 REVISION OCH REVISIONSVERKSAMHET..... | 43 |
| 3.1.6 REVISIONSRÅD RESPEKTIVE FRISTÅENDE RÅDGIVNING | 43 |
| 3.1.6.1 En närmare titt på revisionsrådgivning | 45 |
| 3.1.7 KOMBIUPPDRAG OCH DESS INNEBÖRD | 46 |
| 3.1.8 FÖRVÄNTNINGSGAPET | 47 |
| 3.2 INTERNATIONELLA LAGAR OCH NORMER..... | 47 |
| 3.2.1 SARBANES-OXLEY ACT | 48 |
| 3.2.1.1 SOX i praktiken..... | 49 |
| 3.2.2 SEC, THE SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION | 50 |
| 3.2.3 IFAC – DET FAKTISKA OCH SYNBARA OBEROENDET | 52 |
| 3.2.4 FEE, FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS | 54 |
| 3.2.5 EU – PRINCIPBASERADE REGLER FÖR ATT SÄKRA OBEROENDET | 54 |
| 3.2.6 GRUNDLÄGGANDE RIKTLINJER FÖR REVISORNS OBEROENDE | 55 |
| 3.2.7 MINIMIKRAV FÖR KVALITETSSÄKRING | 56 |
| 3.2.8 DET NYA REVISIONSDIREKTIVET | 57 |
| 3.3 DEN SVENSKA REGLERINGEN | 59 |
| 3.3.1 BESTÄMMELSER OM JÄV I AKTIEBOLAGSLAGEN, DÅ OCH NU | 59 |
| 3.3.2 ANALYSMODELLEN | 61 |
| 3.3.3 FAR SRS – EGENINTRESSE OCH SJÄLVGRANSKNING | 66 |
| 3.3.4 REVISORSNÄMNDEN | 67 |
| 3.4 DE NYA BESTÄMMELSERNAS KONSEKVENSER..... | 68 |
| 3.4.1 UNDANTAG FRÅN DE NYA BESTÄMMELSERNA | 69 |

4. SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUSVAR 71

| | |
|--|-----------|
| 4.1 PRESENTATION AV RESPONDENTER, REVISIONSBYRÅER | 71 |
| 4.1.1 INTERVJUGUIDE MED FRÅGESTÄLLNINGAR | 73 |
| 4.2 RESPONDENT ÖHRLINGS, DAN ANDERSSON..... | 75 |
| 4.2.1 KVALITET | 75 |
| 4.2.1.1 OBEROENDE..... | 75 |
| 4.2.1.2 Kombiuppdrag | 77 |
| 4.2.2 TILLTRO | 78 |
| 4.2.2.1 Revisionsråd respektive fristående rådgivning..... | 79 |
| 4.2.3 ÖVERENSSTÄMMELSE..... | 80 |
| 4.2.4 SAMMANFATTNING..... | 82 |
| 4.3 RESPONDENT ERNST & YOUNG, KARL ENGLUND..... | 83 |
| 4.3.1 KVALITET | 83 |
| 4.3.1.1 Oberoende..... | 83 |
| 4.3.1.2 Kombiuppdrag | 85 |

| | |
|--|------------|
| 4.3.2 TILLTRO | 85 |
| 4.3.2.1 Revisionsråd respektive fristående rådgivning..... | 86 |
| 4.3.3 ÖVERENSSTÄMMELSE..... | 86 |
| 4.3.4 SAMMANFATTNING..... | 87 |
| 4.4 RESPONDENT KPMG, STEN HUMBLE | 88 |
| 4.4.1 KVALITET | 88 |
| 4.4.1.1 Oberoende..... | 88 |
| 4.4.1.2 Kombiuppdrag | 90 |
| 4.4.2 TILLTRO | 90 |
| 4.4.2.1 Revisionsråd respektive fristående rådgivning..... | 91 |
| 4.4.3 ÖVERENSSTÄMMELSE..... | 92 |
| 4.4.4 SAMMANFATTNING..... | 93 |
| 4.5 RESPONDENT DELOITTE, PER-ARNE PETTERSSON..... | 94 |
| 4.5.1 KVALITET | 94 |
| 4.5.1.1 Oberoende..... | 95 |
| 4.5.1.2 Kombiuppdrag | 96 |
| 4.5.2 TILLTRO | 98 |
| 4.5.2.1 Revisionsråd respektive fristående rådgivning..... | 99 |
| 4.5.3 ÖVERENSSTÄMMELSE..... | 100 |
| 4.5.4 SAMMANFATTNING..... | 100 |
| 4.6 RESPONDENT ÖHRLINGS, ANDERS STRÖMQVIST..... | 101 |
| 4.6.1 SAMMANFATTNING..... | 101 |
| 4.7 PRESENTATION AV RESPONDENTER, FÖRETAG..... | 102 |
| 4.7.1 RESPONDENT A..... | 105 |
| 4.7.1.1 Sammanfattning | 106 |
| 4.7.2 RESPONDENT B | 107 |
| 4.7.2.1 Sammanfattning | 108 |
| 4.7.3 RESPONDENT C | 109 |
| 4.7.3.1 Sammanfattning | 110 |
| 4.7.4 RESPONDENT D..... | 111 |
| 4.7.4.1 Sammanfattning | 111 |
| 4.7.5 RESPONDENT E | 113 |
| 4.7.5.1 Sammanfattning | 113 |
| 4.7.6 RESPONDENT F | 115 |
| 4.7.6.1 Sammanfattning | 115 |
| 4.7.7 RESPONDENT G..... | 117 |
| 4.7.7.1 Sammanfattning | 117 |

5. ANALYS **119**

| | |
|---|------------|
| 5.1 KVALITET | 119 |
| 5.1.1 UR ETT OBEROENDEPERSPEKTIV | 120 |
| 5.1.2 KOMBIUPPDRAGENS PÅVERKAN..... | 121 |
| 5.1.3 SAMMANFATTNING..... | 123 |
| 5.2 TILLTRO..... | 123 |
| 5.2.1 UR ETT OBEROENDEPERSPEKTIV | 124 |
| 5.2.2 KOMBIUPPDRAGENS PÅVERKAN..... | 125 |
| 5.2.3 SAMMANFATTNING..... | 126 |
| 5.2.4 REVISIONSRÅD RESPEKTIVE FRISTÅENDE RÅDGIVNING | 126 |
| 5.2.5 EFFEKTER PÅ NÄRINGSLIVET OCH REVISIONSBYRÅER | 127 |
| 5.2.6 SAMMANFATTNING..... | 129 |

| | |
|--|-------------------|
| 5.3 ÖVERENSSTÄMMELSE..... | 130 |
| 5.3.1 UR ETT OBEROENDEPERSPEKTIV | 130 |
| 5.3.2 PÅVERKAN PÅ KOMBIUPPDRAG | 131 |
| 5.3.3 SAMMANFATTNING..... | 132 |
| 5.3.4 PRINCIPBASERAD RESPEKTIVE REGELBASERAD LAGSTIFTNING..... | 132 |
| 5.3.4 SAMMANFATTNING..... | 134 |
| 5.4 SLUTSATSER..... | 135 |
| 5.4.1 KVALITET | 135 |
| 5.4.2 TILLTRO | 135 |
| 5.4.2.1 Revisionsråd respektive fristående rådgivning..... | 136 |
| 5.4.2.2 Effekter på näringslivet och revisionsbyråer..... | 136 |
| 5.4.3 ÖVERENSSTÄMMELSE..... | 136 |
| 5.4.3.1 Principbaserad respektive regelbaserad lagstiftning..... | 137 |
| 5.5 FRÅGESTÄLLNINGARNA BESVARAS..... | 138 |
| | |
| <u>6. AVSLUTANDE DISKUSSION</u> | <u>140</u> |
| | |
| 6.1 EGNA REFLEKTIONER..... | 140 |
| 6.2 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING | 141 |
| | |
| <u>KÄLLFÖRTECKNING</u> | <u>143</u> |
| | |
| <u>BILAGA 1.....</u> | <u>147</u> |

1. Inledning

I det inledande kapitlet kommer det att klargöras för det ämne vi valt att belysa i uppsatsen. Kapitlet inleds med en beskrivning av ämnets bakgrund för att öka läsarens förståelse för den problematisering som följer. Problematiseringen mynnar sedan ut i uppsatsens forskningsfrågor och syfte. I kapitlet går det även att utläsa de avgränsningar som gjorts samt den disposition som uppsatsen följer.

1.1 Bakgrund

Den 1 januari 2007 infördes de nya bestämmelserna om byråjäv i Sverige. De nya föreskrifterna gäller för revisorer i de aktiebolag, finansiella företag, ekonomiska föreningar eller stiftelser som ska ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor.¹ En sådan revisor får numera inte vara verksam i samma företag som den som yrkesmässigt utför bolagets bokföring. Byråjäv förekommer således om revisorn eller någon av revisorns kollegor på samma företag biträder revisionsklienten med bokföring.² Därmed blir det enligt lag inte möjligt för byråerna att erbjuda en kombination av revisions- och redovisningsuppdrag till de kunder som berörs av de nya bestämmelserna. Ett utdrag ur propositionen nedan redogör för de nya bestämmelsernas syfte.

¹ Prop. 2005/06:97 s. 1

² FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s. 266 ff.

*”Den föreslagna lagändringen syftar till att stärka kvaliteten hos och tilltron till den lagstadgade revisionen samt till att få svensk associationsrättslig lagstiftning att överensstämma med den europeiska samsyn på revisorns oberoende...”*³

Bakgrunden till införandet av de nya bestämmelserna om byråjäv i Sverige kan spåras tillbaka till de stora internationella revisions- och redovisningsskandalerna såsom Enron och Worldcom. Efter den omtalade Enronskandalen ifrågasattes en av grundbultarna i revisorns förtroende, nämligen oberoendet. Arthur Andersen, den revisionsbyrå som hade i uppdrag att revidera Enron arbetade även med företagets redovisning och rådgivning. De uppdrag som Arthur Andersen åtagit sig att utföra var följaktligen en kombination av både revision och redovisning, även kallat kombiuppdrag. Revisorns oberoende ifrågasattes då revisionsbyrån kom att granska sin egen utförda bokföring, vilket ledde till påståendet att de lyckats försköna räkenskaperna. När det hela brast och Enron gick i konkurs 2001, sattes förtroendet hos investerare, aktieägare och övriga intressenter på spel. Hela revisionsbranschen fick en försämrad trovärdighet och USA tvingades att se på sitt befintliga revisionssystem med nya ögon.⁴ Att återvinna intressenternas tilltro för revisionen prioriterades, vilket ledde till att nya betydligt hårdare krav växte fram. En direkt följd av skandalerna blev därmed införandet av lagen Sarbanes-Oxley Act, även benämnd SOX, som godkändes i USA 2002. Lagen har kommit att beröra alla företag som är noterade på den amerikanska börsen.⁵ En av regleringarna i SOX behandlar speciellt revisorns oberoende i samband med utförande av ett kombinerat revisions- och redovisningsuppdrag. Regleringen förbjuder den reviderande revisionsbyrån att även tillhandahålla bokföring och andra tjänster som har att göra med redovisning och räkenskaper.⁶ SOX kom därmed att bli en av de kraftigare åtgärderna mot det så kallade byråjävet genom tiderna.

³ Prop. 2005/06:97 s. 35

⁴ Sarbanes-Oxley Act, *One Hundred Seventh Congress of the United States* (2002)

⁵ www.wikipedia.org

⁶ Financial and Accounting Disclosure Information, *Sarbanes-Oxley Act* (2002), avs. 201

I samband med de stora skandalerna i USA men även i Europa, såsom italienska Parmalat, gav EU ut rekommendationer, varav en speciellt behandlar ytterligare krav på revisorns oberoende: ”Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer” (2002/590/EG). På senare tid har det också skett en modernisering av EG:s äldre rekommendationer vilket medfört att EU sedan juni 2006, har upphävt det så kallade åttonde bolagsdirektivet (84/253/EEG). EU har nu istället infört ett nytt revisionsdirektiv, (2006/43/EG), som ska reglera oberoendet.⁷ Det åttonde bolagsdirektivet ersattes då det inte innehöll någon specifik eller självklar vägledning angående revisorns oberoende.⁸ Idag finns det inte heller någon utarbetad gemensam definition på revisorns oberoende inom EU, vilket har medfört att begreppet och dess innebörd har behandlats annorlunda i olika länder.⁹ EU och dess direktiv har lagt stor vikt vid att utveckla bestämmelser angående revisorns oberoende speciellt i de företag som är av allmänt intresse, såsom noterade bolag, kreditinstitut och försäkringsbolag. De revisionsbyråer som arbetar med den typen av företag får idag, enligt EG:s direktiv och rekommendationer, inte utföra så kallade kombiuppdrag. Uppdragen anses försvåra upprätthållandet av revisorns oberoende, vilket i sin tur får en negativ effekt på revisionens kvalitet och intressenternas tilltro för den.¹⁰

Sveriges nuvarande revisorslag utarbetades i samband med de internationella skandalerna. Anpassningen till EG-rekommendationen ledde till införandet av den nya revisorslagen i juli 2002. I lagen utarbetades även en analysmodell som syftar till att förbättra och stärka förtroendet för företagens rapportering genom att säkerställa ett oberoende arbete gällande revisionen.¹¹ Trots att svensk lagstiftning behandlat revisorns oberoende genom analysmodellen och aktiebolagslagens jävsbestämmelser, har regleringen om byråjäv nu stärkts. Sverige har således sedan den 1 januari 2007 infört de nya bestämmelserna om byråjäv.

⁷ Europeiska unionens officiella tidning, *Europaparlamentets och Rådets direktiv 2006/43/EG* (2006)

⁸ Europaparlamentets rekommendation, *Auditing: Commission issues Recommendation on independence of statutory auditors* (2002)

⁹ Europeiska Unionens hemsida, *Grönboken om revisorer som utför lagstadgad revision*

¹⁰ Handels- och industriministeriets hemsida, *Revision* (2007)

¹¹ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007– del 2* (2007), s. 266 ff.

1.2 Problematisering

Med hänsyn till områdets bakgrund kommer ämnet diskuteras vidare i nedanstående avsnitt. Avsikten med följande stycken är att redogöra för den aktuella debatten kring revisorns oberoende samt för vår problemdiskussion som mynnar ut i uppsatsens frågeställningar och syfte.

1.2.2 Positionering

Under de senaste åren har det debatterats en hel del kring revisorns oberoende. De internationella revisions- och redovisningsskandalerna har medfört att diskussionen intensifierats och ämnet har förekommit i både uppsatser och vetenskapliga artiklar. Oberoendet har framförallt diskuterats utifrån den amerikanska lagen SOX, EG:s direktiv och rekommendationer samt den svenska analysmodellen. Begreppet byråjäv har dock inte behandlats i någon vidare mening. Diskussionen angående byråjäv och revisorns oberoende väckte vårt intresse då de nya bestämmelserna nyligen införts. Tidigare hade vi, utifrån eget intresse av revisionsbranschen endast hört talas om begreppet byråjäv. Vi var då inte helt införstådda i begreppets innebörd eller av dess betydelse för samhällets intressenter. Idag är aktualiteten i ämnet hög då de nya bestämmelserna infördes den 1 januari 2007. Vi har även fått en större förståelse för betydelsen av revisorns funktion som oberoende granskare. Att ha oberoende revisorer är av stor vikt då aktieägare och övriga intressegrupper på marknaden kräver tillförlitlig information. Revisorn är den som i sista hand garanterar informationens tillförlitlighet. Revisorns roll som oberoende granskare är således avgörande för intressenternas förtroende och därmed för hela samhället.¹² Det som vi valt att diskutera och analysera i uppsatsen anser vi vara till nytta för de berörda intressenterna på marknaden som värdesätter en tillförlitlig revision samt för dem som söker en bredare insikt i de nya bestämmelserna om byråjäv.

¹² Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004)

1.2.3 Problemområde

Regeringen i Sverige har sedan tidigare diskuterat byråjäv och dess påverkan på revisionen. Redan 2003 skrevs promemorian ”Några frågor om revision”, ett förslag till en förstärkt lagstiftning angående byråjäv.¹³ Promemorian väckte mycket kritik då den innehöll ett totalt förbud av kombiuppdrag för alla aktiebolag, som enligt aktiebolagslagen, ska ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor som avlagt revisorsexamen.¹⁴ Den dåvarande justitieministern Thomas Bodström uttalade sig i januari 2004 om förslaget. Han menade att en revisor som granskar sin egen bokföring inte är oberoende. Inte heller då en revisor granskar bokföring som någon annan på samma revisionsbyrå har åtagit sig att göra går det att upprätthålla oberoendet, vilket blir fallet vid ett kombiuppdrag.¹⁵

FAR var en av dem inom branschen som ställde sig mycket kritisk till förslaget. FAR menade att promemorian helt feltolkat EG-rekommendationen eftersom den svenska promemorian valde att innefatta alla aktiebolag, stora som små, medan EG:s rekommendation endast omfattade bolag av allmänt intresse. FAR ansåg att revisorns oberoende inte påverkats av kombiuppdrag och att promemorians förslag därmed saknade stöd från verkligheten.¹⁶ Revisionsbyråer argumenterade att kombiuppdrag faktiskt ökar kvaliteten på revisionen då redovisningen bidrar till en helhetsbild av företaget som är av väsentlighet för revisorn vid granskningen. Revisionsbyråerna menade även att kombiuppdragen hanterats på ett kvalitativt sätt, utan att oberoendet påverkats negativt.¹⁷

Många revisorer argumenterade även att promemorian endast var en följd av lagförändringarna i USA och för att stärka näringslivets förtroende.¹⁸ Kritikerna menade även att de nya bestämmelserna om byråjäv inte är nödvändiga för de svenska företagen.

¹³ Promemorian, *Några frågor om revision* (2003)

¹⁴ Ibid. s. 1

¹⁵ Balans nr. 2 (2004), s. 19 ff.

¹⁶ Rosander, Dag, *Nya revisionsregler retar upp branschen*, Svenska Dagbladet, 25 november, 2003

¹⁷ Balans nr. 2 (2004), s.17 ff.

¹⁸ Ibid. s.21

Peter Bodin, VD för Lindebergs Grant Thornton, uttryckte sin invändning mot förslaget enligt följande:

*”Det vore mycket olyckligt om de internationella redovisningsskandalerna skulle slå igenom ända ner till de svenska småföretagen. Jag är orolig för att man ifrån lagstiftarens sida vill genomföra detta bara för att visa någon slags handlingskraft i förhållande till det minskade förtroendet för näringslivet.”*¹⁹

Citatet ovan belyser en problematik som vi finner ytterst intressant. Det kan ifrågasättas huruvida det är nödvändigt för Sverige att införa de nya bestämmelserna för att stärka revisorernas oberoende, eller om införandet endast beror på EU:s krav på överrensstämmelse. Det kan även ifrågasättas huruvida de nya bestämmelsernas förbud mot kombiuppdrag är relevanta att införa i den svenska lagstiftningen. Är det inte dags att ta av sig storföretagsglasögonen och anpassa lagarna efter Sveriges förutsättningar? Sverige har trots allt infört en analysmodell som återfinns i revisorslagen som därigenom kompletterar jävsbestämmelserna i bland annat aktiebolagslagen. Är de nya bestämmelserna nödvändiga för att stärka kvaliteten och intressenternas tilltro för revisionen, eller är revisorns oberoende redan säkerställt i Sverige? Det kan således även ifrågasättas om de nya bestämmelserna verkligen får någon effekt i praktiken.

Att Sverige ska ha oberoende revisorer bör vara en självklarhet. Att revisionen ska vara av hög kvalitet samt att intressenterna ska ha tilltro för revisionen anses också vara grundläggande faktorer. Vi ser en intressant problematik då de svenska revisionsbyråerna omfattas av nya striktare bestämmelser, trots att oberoendet redan kan vara säkerställt.

Problemdiskussionen leder därmed till följande frågeställningar:

¹⁹ *Balans* nr. 2 (2004), s. 21

- *Kommer de nya bestämmelserna att stärka kvaliteten samt tilltron för revisionen?*
- *Hur väl överensstämmer de nya bestämmelserna med det EG-rättsliga regelverket angående revisorns oberoende?*
- *Kommer de nya bestämmelserna att få någon kännbar effekt i praktiken?*

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att utifrån ett antal intervjuer med revisionsbyråer och berörda företag diskutera de nya bestämmelsernas möjligheter att:

- Medföra en ökad tilltro och kvalitet till revisionen.
- Få några påtagliga konsekvenser i praktiken.
- Överensstämna med EU: s regler.

1.4 Avgränsning

I den kommande diskussionen har vi valt att avgränsa oss till att undersöka revisionsbyråernas och de större företagens förhållningssätt till de nya bestämmelserna om byråjäv. Vi har således valt att avgränsa oss till att inte undersöka hur intressenterna ställer sig till de nya bestämmelserna, då uppsatsen skulle bli alltför omfattande. Vi har även valt att avgränsa oss till de stora revisionsbyråerna, då de i större omfattning har arbetat med kombiuppdrag och därigenom konfronterat problematiken kring byråjäv. Vi har även valt att göra en geografisk avgränsning till Skåne-regionen.

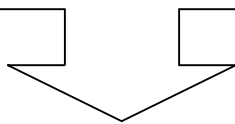
1.5 Disposition

Vi har valt att disponera uppsatsen enligt följande uppställning:

Kap 1

INLEDNING

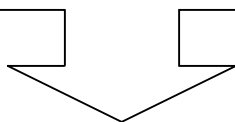
I detta kapitel avser vi att närmare klargöra och beskriva bakgrunden till ämnesvalet. Vidare beskrivs den problematisering som ligger till grund för forskningsfrågorna och syftet.



Kap 2

METOD

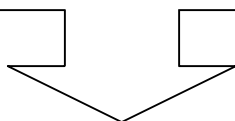
Kapitlet avser att klargöra för det tillvägagångssätt som har tillämpats. I kapitlet beskrivs det även vilka val som har gjorts och varför.



Kap 3

TEORETISK REFERENS RAM

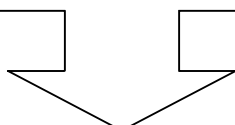
I kapitlet redogörs det för relevant teori. Kapitlet redogör även för den teoretiska referensram som tillsammans med empirin har legat till grund för analysen.



Kap 4

SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUSVAR

I detta kapitel redogörs det för de intervjusvar som har varit relevanta för vår undersökning. De svar som har varit mest betydande för vår analys kommer att lyftas fram i citat.



Kap 5

ANALYS

I detta kapitel kommer forskningsfrågorna och syftet att besvaras. Resultatet kommer att presenteras på grundval av det empiriska materialet och den teoretiska referensramen.

Kap 6

AVSLUTANDE DISKUSSION

Kapitlet redogör för vidare reflektioner samt förslag till fortsatt forskning.

2. Metod

I detta kapitel avser vi att redogöra för det tillvägagångssätt som har tillämpats i forskningsprocessens gång. I kapitlet kommer det således att redogöras för det förfarande som har legat till grund för vår empiriska datainsamling. I kapitlet vill vi även ge läsaren inblick i varför vi har gjort de metodiska val som sedan tillämpats i undersökningen. På detta sätt har vi således för avsikt att redogöra för läsaren hur vi har gjort, vad vi har gjort och varför vi har gjort det.

2.1 Forskningsansats

Det val av forskningsansats som applicerats på studien har styrts av våra frågeställningar och syfte. Forskningsansatsen beskriver övergripande vårt tillvägagångssätt för insamlingen av empirin.

2.1.2 Induktiv studie

Studien är av induktiv karaktär då den till största del grundar sig på det empiriska material vi valde att samla in i form av intervjuer. Med den insamlade empirin skapade vi således ett underlag för att få en bild av hur det fungerar i praktiken. Eftersom vi inte i förväg besatt god kunskap om vårt ämne var det motiverat att använda oss av den induktiva ansatsen istället för den deduktiva.²⁰ Den senare bygger på antaganden som skapats utifrån tidigare erfarenheter och teori som sedan ligger till grund för insamlingen av data. Risken med den deduktiva ansatsen blir därmed att den insamlade informationen

²⁰ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 45

begränsas till enbart de faktorer som forskaren finner relevanta. Det kan i sin tur leda till att annan viktig information förbises.²¹ Genom att istället använda en induktiv ansats kunde vi tolka den information som respondenterna gav. Denna information blev tillsammans med relevant teori grunden för vår analys. Den induktiva ansatsen minskar följaktligen risken att gå miste om betydelsefull information för undersökningen.²²

2.2 Deskriptivt syfte

Uppsatsen antar ett deskriptivt syfte då det syftar till att förklara och skapa förståelse. Den normativa metoden var inte lämplig att använda eftersom den handlar om att se något som ett definitivt problem och dess syfte blir således att förbättra och försöka lösa problemet. Ett deskriptivt syfte som har för avsikt att skapa förståelse och ge en förklaring till problemet överrensstämde således bättre med vårt syfte med uppsatsen.²³

2.3 Val av forskningsstrategi

För att komma närmare ett svar på våra frågeställningar samt vårt syfte med uppsatsen är det av stor vikt att välja en lämplig forskningsstrategi. Strategin bör vara tillräckligt genomgripande för att generera rikligt med relevant empiri.

2.3.1 Kvalitativ metod

Vår forskningsstrategi för att samla in information har varit att använda oss av en kvalitativ metod. Den kvalitativa forskningsmetoden är lämplig att använda i undersökningen eftersom det framkommer beskrivningar och teorier som är förankrade i verkligheten, vilket betyder att de är förknippade med vanliga händelser i naturliga

²¹ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 35

²² Ibid. s. 45

²³ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2005), s. 24

miljöer.²⁴ Denna strategi är därmed adekvat för vår uppsats eftersom vårt syfte inbegriper att ta reda på denna verklighet. Vi ville lägga vikt vid ord, inte vid siffror. Vi ville även lyfta fram individens uppfattningar och få en djupare förståelse för deras verklighet.²⁵ Den kvalitativa strategin var mest lämpad att använda eftersom vi ville skapa större klarheter i ett oklart ämne och för att kunna få fram en så nyanserad beskrivning som möjligt.²⁶

Den kvantitativa forskningsstrategin kräver en klarhet i problemställningen samt en god kunskap i det fenomen som studeras. Eftersom vi inte besatt tillräckligt med förhandskunskap om ämnet var den kvantitativa ansatsen inte lämplig att använda.²⁷ Vi avsåg inte heller att kvantifiera något, utan vi ville bevara varje ords betydelse i dess sammanhang. Vi ville förstå respondenternas beteende, värderingar och åsikter och försöka ”se världen med deras ögon”.²⁸ Det var två av de främsta anledningarna till att vi inte valde att använda oss av den kvantitativa strategin.

2.4 Kontakt med respondenterna

Vid empiriinsamlingen har kontakten med respondenter skett på olikartade sätt. Detta anser vi vara viktigt att klargöra för läsaren så att denne ska kunna bilda sig en uppfattning om intervjuarens kvalitet.

2.4.1 Intervjuer per besök, telefon och e-mail

Vår första tanke vid empiriinsamlingen var att använda oss av telefonintervjuer vid kontakten med de berörda företagen. Med tanke på tidsaspekten ansåg vi att det, i

²⁴ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 145

²⁵ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 35

²⁶ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 145

²⁷ Ibid. s. 150

²⁸ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 272 ff.

kombination med personliga besöksintervjuer hos revisionsbyråerna, skulle vara ett bra och effektivt sätt att samla in information.

Efter vår första telefonintervju och ytterligare resonemang ansåg vi dock att telefonintervjuer inte var ett tillräckligt alternativ. Telefonintervjuer ger ingen möjlighet till att betrakta respondenten, därmed kan inte heller intervjuobjektets reaktion på frågorna som ställs betraktas. Vi som intervjupersoner kan då inte se vilka frågor som är av mer känslig karaktär, vilket är intressant för analysen. Risken blir också stor att vi misstolkar varandra eller går miste om intressant information. Oklarheter kan uppkomma, vilket gör att otydliga svar erhålles som följaktligen blir svåra att analysera. Varje ord har sin specifika betydelse, i sitt specifika sammanhang, som noggrant måste beaktas. Intervjuer per telefon gör det även svårare att avgöra för intervjuaren om denne pratar med rätt person som har den rätta kompetensen.²⁹ Eftersom våra frågor var tämligen omfattande och detaljkrävande observerade vi att telefonintervjuer således inte var lämpade att använda. Vi ville undvika de ovannämnda problemen, eftersom vår empiri var särskilt betydande för analysen. Vi ville få så innehållsrika och detaljerade svar som möjligt, för att kunna samla in intressant information.

Vi utförde, som beskrivits ovan, en intervju per telefon. Denna intervju kommer att beaktas i empirin, dock kommer det tydligt framgå vilken av intervjuerna som har skett per telefon.

Vi utförde även en intervju per e-mail, vilken kommer att presenteras i empirin samt beaktas i analysen. Mail-intervjun uppkom via en rekommendation från en av respondenterna på revisionsbyråerna.

²⁹ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 300

2.4.2 Personliga besöksintervjuer i fokus

Vi ansåg att personliga besöksintervjuer skulle vara mest lämpade att använda, eftersom vår avsikt var att få så innehållsrika och detaljerade svar som möjligt. Personliga besöksintervjuer gör det lättare att skapa en personlig kontakt och en förtrolig stämning mellan intervjuare och respondent. Vid en sådan kontakt kan även risken minimeras för att gå över gränsen med alltför känsliga frågor. Med personliga besöksintervjuer kan även intervjuaren lättare förstå respondenternas upplevelser samt beskriva vad som ligger bakom dessa.³⁰

Eftersom vi var införstådda med att det inte fanns några självklara svar på våra frågor använde vi oss av personliga besöksintervjuer för att få fram de olika nyanserna vi sökte. På detta sätt kunde vi belysa problematiken ur respondentens specifika perspektiv och upplevda verklighet, samt reda ut hur denne ställer sig till vår problematisering.

Genom att använda oss av personliga besöksintervjuer fanns det också utrymme att vara mer öppen och flexibel under intervjuens gång, till skillnad från om vi hade använt oss av en kvantitativ enkätintervju. Intervjun kunde anpassas efter de nya aspekterna som dök upp, vilket gjorde att intervjun mynnade ut i nya intressanta riktningar som blev viktiga att belysa i vår fortsatta analys.³¹ Vårt syfte med intervjuerna var således inte att försöka kvantifiera några specifika svar eller problem, utan att lyfta fram ordens specifika betydelse. När vi valde att använda oss av en kvalitativ besöksintervju valde vi således att lägga tyngdpunkt på intervjupersonernas egna uppfattningar och åsikter.³² Personliga besöksintervjuer kom följaktligen att tillämpas på samtliga intervjuer med revisionsbyråerna samt den fortsatta empiriinsamlingen på företagssidan.

³⁰ Martyn, Denscombe, *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* Studentlitteratur (2000), s. 243

³¹ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 129 ff.

³² Ibid. s. 129 ff.

2.4.3 Semistrukturerade intervjuer

Vi valde att använda oss av en semistrukturerad intervju då vi utförde våra intervjuer med revisionsbyråerna och företagen. En semistrukturerad intervju är av en mer öppen karaktär. Den semistrukturerade intervjun är således mer flexibel och kan lättare anpassas efter varje intervjutillfälle än vad en strukturerad intervju kan göra. Denna intervjuform ansåg vi därmed vara mest lämpad eftersom den medför att vi som intervjupersoner besitter en viss kontroll över situationen, samtidigt som respondenten får utrymme att uttrycka sin syn på verkligheten. En helt ostrukturerad intervju vore inte att föredra då den kan bli alltför svävande. Denna typ av intervjuform vore därmed inte adekvat för oss att använda, eftersom vårt syfte med intervjuerna var att få svar på specifika frågor.³³

Det är en klar fördel att använda sig av en semistrukturerad intervju jämfört med en strukturerad intervju, eftersom respondenten får chansen att berätta mer om det som denne tycker är speciellt intressant. På detta sätt kan de olika nyanserna lättare komma fram och aspekter fångas som från början inte kunde förutsägas.³⁴ Flexibiliteten blir därmed viktig eftersom den medför möjligheten att ändra i ordningsföljden på frågorna, följa upp ett intressant svar eller förtydliga oklarheter under intervjuens gång. Det är dock viktigt att tänka på att inte låta den semistrukturerade intervjun övergå till att bli en strukturerad intervju med öppna frågor.³⁵

2.4.4 Utformning av intervjuguide

En intervjuguide kan ses som en minneslista över vilka viktiga ämnen och frågor som ska ställas under intervjuens gång. Det är betydelsefullt att intervjuguiden utformas med noggrannhet och eftertanke eftersom det är denna som är avgörande för den information som tillhandahålles.³⁶

³³ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 301 ff.

³⁴ *Ibid.* s. 301 ff.

³⁵ *Ibid.* s. 308

³⁶ *Ibid.* s. 304-305

Till att börja med ställde vi oss frågor om vad vi verkligen ville veta och få svar på samt om vad som var oklart inom ämnet. Vi hade för avsikt att utnyttja den flexibilitet som uppstår i en semistrukturerad intervju. Det var för att på bästa sätt utnyttja och fånga upp hur respondenten, utifrån sin egen uppfattning, upplever vår problematisering.³⁷ Frågan vi ställde oss många gånger var: ”Vilka frågor måste ställas för att få svar på våra frågeställningar?” Det medförde att vi fick försöka sätta oss in i intervjupersonens perspektiv så att vi skulle kunna ställa de frågor som denne ansåg vara viktiga. Efter detta började vi att utforma våra frågor efter specifika teman och tillhörande frågor som skulle användas under intervjuens gång. Vi utformade frågorna så att de inte skulle vara ledande, alltför detaljerade eller svårbegripliga.³⁸ Frågorna till respondenterna kom även att skickas ut i förväg för att respondenterna därigenom skulle få en möjlighet att ge genomtänkta och välgrundade svar.

Under intervjuens gång var det även viktigt för oss som intervjuare att tänka på att agera aktivt utan att vara påträngande. Genom att försiktigt leda intervjun mot intressanta områden som vi sökte svar på kunde vi minska risken att gå miste om viktig information som var nödvändig för våra frågeställningar. En alltför aktiv intervjuare medför dock att respondenten inte får utrymme att uttrycka sina viktiga aspekter. Det finns då en risk att gå miste om respondentens verklighetsbild, vilket inte är avsikten med en semistrukturerad intervju. Det gäller således att hitta en balans mellan aktivitet och passivitet, vilket vi ansåg oss ha funnit.³⁹

Den empiri som insamlats fick en vidare omfattning än vad som krävdes för att kunna besvara våra frågeställningar och vårt syfte. Vi har dock valt att endast redogöra för den väsentliga empirin i analysen. För att ge läsaren ett bättre helhetsintryck av respondenterna, samt för att belysa ytterligare intressanta resonemang har vi dock valt att presentera en större del av respondenternas svar i empiriavsnittet.

³⁷ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 304 ff.

³⁸ *Ibid.* s. 305 ff.

³⁹ *Ibid.* s. 308

2.5 Kritik mot kvalitativ forskning

En del kritik har riktats mot den kvalitativa forskningsmetoden. Vi vill i nedanstående avsnitt belysa de svårigheter och negativa effekter som kan uppstå. Detta bör läsaren vara bekant med för att kunna skapa ett korrekt förhållningssätt till den insamlade empirin.

2.5.1 Tidsaspekten och intervjuareffekt

Trots de övervägande fördelar vi ser med den kvalitativa forskningsansatsen finns det en del kritik och svagheter som är viktiga att lyfta fram. Ett problem som ofta är förknippat med den kvalitativa ansatsen är att den är resurskrävande. Det tar tid att göra personliga besöksintervjuer, vilket har påverkat storleken på vårt urval av respondenter. Detta kan leda till en viss problematik med representativiteten i undersökningen. Vi ansåg dock att vårt val av de fyra internationellt största revisionsbyråerna företrädde en representativ bit från sociala verkligheten. Samtliga byråer har samma lagar och regler att rätta sig efter, varav förutsättningarna är desamma, samtidigt som de har egna ståndpunkter och egna uppfattningar om hur deras verklighet fungerar.⁴⁰ Urvalet av respondenter blev således begränsat på grund av tidsaspekten. Vi ansåg dock att våra intervjuer gav tillräckligt med information för att kunna generera teori.

Något som bör beaktas vid personliga besöksintervjuer är den så kallade intervjuareffekten. Det är ett problem som kan uppkomma i samband med personliga besöksintervjuer då intervjuarens fysiska närvaro kan leda till att respondenten ger felaktiga och snedvridna svar.⁴¹ Den närhet och kontakt som fås med respondenten vid de personliga besöksintervjuerna ansåg vi dock medföra fler fördelar som övervägde risken med intervjuareffekten. Intervjuareffekten kommer vidare behandlas i stycket om reliabilitet.

⁴⁰ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 220 ff.

⁴¹ *Ibid.* s. 146

2.6 Urval

För att kunna besvara våra frågeställningar och vårt syfte var det två parter som beaktades. Det var dels revisionsbyråerna men även de företag som berörs av problematiken angående byråjäv. Vi valde, på grund av tidsaspekten, att göra personliga besöksintervjuer med totalt fyra personer från fyra olika revisionsbyråer, respektive totalt sex personer från sex olika företag. Utöver detta utfördes även en telefonintervju med ett företag och en intervju per e-mail med en byråjurist. De personliga besöksintervjuerna kom av naturliga skäl att ske inom Skåne-regionen.

2.6.1 Urval byråer

För att kunna besvara våra frågeställningar och vårt syfte valde vi att prioritera de fyra internationellt största revisionsbyråerna: Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG och Deloitte.⁴² Vi valde dessa stora byråer eftersom vi antog att det är dem som i huvudsak arbetar med de företag som berörs av de nya bestämmelserna angående byråjäv.

Vid kontakten med byråerna använde vi oss av ett snöbollsurval. Vi inledde med att kontakta personer inom respektive byrå som vi sedan tidigare hade etablerat en viss kontakt med. Genom dessa personer kunde vi sedan få kontakt med respondenter inom respektive byrå, som besatt kunskap inom området.⁴³

2.6.2 Urval företag

Vid val av de företag som skulle intervjuas hade vi för avsikt att ta kontakt med företag som var stora nog att kategoriseras som ett ”större” företag och som tidigare eller nyligen

⁴² www.wikipedia.org

⁴³ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 116

har berörts av de hårdare restriktionerna angående byråjäv. Företagen valdes ut från olika verksamhetsområden för att därigenom få ut varierande och innehållsrik information.

Vidare utsågs företagen genom ett teoretiskt urval. Vi började samla in data som vi omedelbart analyserade efter intervjuens gång. Efter varje intervju kunde vi således avgöra vilken information som skulle samlas in till nästkommande intervju. Under forskningsprocessens gång fick vi därigenom erfara ny intressant information som påverkade vårt fortsatta val av informationsinsamling. Det gjordes för att kunna utveckla teori i takt med att det framkom olika mönster hos de berörda företagen. Det teoretiska urvalet blev en kontinuerlig process, vilket innebar att vårt urval påverkades av de intressanta riktningarna som efterhand uppstod. Mer om teoretiskt urval behandlas i avsnittet om grounded theory.⁴⁴

2.7 Datainsamling

Vi valde att kombinera primär datainsamling med litteratur i vår undersökning. På så sätt kunde vi styrka de resultat som framkom av studien men även ställa olika upplysningar mot varandra. En kombination av primär datainsamling och litteraturstudier har också fungerat som ett kontrollinstrument över den information som samlats in då vi kontinuerligt jämförde teori med verklighet.⁴⁵

2.7.1 Primär datainsamling

Primärdata innebär att upplysningar samlas in direkt från den ursprungliga informationskällan, vilket vi ansåg vara skräddarsytt att använda för den specifika problemställningen.⁴⁶ En stor del av vår empiriinsamling uppkom därmed från primära datakällor. Vi valde att gå direkt mot byråerna och företagen för att kunna få så aktuell information som möjligt. Genom att vi använde oss av primära datakällor och anpassade

⁴⁴ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 291

⁴⁵ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 153

⁴⁶ *Ibid.* s. 152

källorna direkt till vår problemställning kunde vi således komma närmare vårt syfte.⁴⁷ På det sättet uppstod det en överensstämmelse mellan den information vi fick tillgång till och det vi hade för avsikt att använda den till.⁴⁸ Det som inte har samlats in som primärdata har vi definierat som litteratur.

2.7.2 Litteraturstudie

En genomgående litteraturstudie genomfördes för att få en djupare förståelse och en ökad kunskap om de nya bestämmelserna om byråjäv samt dess påverkan på revisorns oberoende. För att få en god inblick i ämnet började vi först studera vetenskapliga artiklar, rapporter och tidigare studier som vi bland annat hittade via Lunds universitets databas, ELIN. På det sättet fick vi även en vägledning till den litteratur som vi ansåg vara relevant att använda i uppsatsen. Vi sökte även i Lunds universitetsbiblioteks databas LOVISA för att hitta den litteratur som vi fann vara lämplig för den fortsatta studien. Vid använde sökord såsom *kombiuppdrag*, *revisor*, *revision*, *oberoende* och *jäv* för att hitta relevant litteratur. Vetenskapliga tidskrifter såsom FAR SRS tidning Balans samt relevanta artiklar ur dagspress användes även för att ta del av den offentliga debatten och därigenom få en djupare insikt i ämnet.

Utöver allmän litteratur som behandlar det valda ämnet har utgångspunkten för studien funnits i lagtext samt praxis och rekommendationer som behandlar upprätthållandet av revisorns oberoende samt innebörden av bestämmelserna angående byråjäv. Vi har således tagit del av amerikansk och svensk lagtext samt de rekommendationer och direktiv som är utgivna av EG. Vidare har vi studerat FAR SRS översättning av ”Code of Ethics for Professionals Accountants” samt andra yrkesetiska regler som berör vår undersökning. Vi använde även ett flertal olika elektroniska källor såsom regeringens hemsida, EU:s officiella hemsida samt IFAC:s hemsida. Detta för att få tillgång till propositioner och rekommendationer samt ytterligare information som var nödvändig för studien. De källor som har varit av största vikt under uppsatsens gång är framförallt

⁴⁷ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 152

⁴⁸ *Ibid.* s. 162

den svenska lagtexten och de yrkesetiska regler som gäller för den svenska revisionsbranschen.

2.8 Källkritik

Materialet som insamlats utgörs av ett flertal olika källor som har bildat det urval som vi ansåg vara relevant för vår studie. Vi har kontinuerligt, under informationssökningens gång, försökt analysera källorna ur ett kritiskt perspektiv för att på så sätt få tillgång till trovärdig information. Det är även betydelsefullt att kritiskt betrakta de valda metoderna som används i undersökningen för att få en bild av studiens kvalitet. Vi har valt att använda oss av begreppen validitet och reliabilitet för att ge läsaren en uppfattning om hur väl datainsamlingen har tillämpats och fungerat i undersökningens gång.

2.8.1 Litteratur

Genom att använda litteratur som källa utnyttjar vi information som andra har samlat in för ett annat ändamål. Vi har därmed inte samma grad av kontroll på informationens tillförlitlighet jämfört med den information som uppstår vid den primära datainsamlingen.⁴⁹ Det är därför av stor vikt att ställa sig kritisk till hur tillförlitlig källan är, samt att bedöma vilken grad av kvalitetskontroll som källan genomgått.

Vi har grundat vår teori på böcker som är utgivna av etablerade förlag och som därmed har genomgått en noggrann kvalitetskontroll, vilket stärker källans trovärdighet. I vår teoretiska referensram använde vi oss även av litteratur som skrivits av erkända författare inom branschen såsom Adam Diamant och Krister Moberg, vilket i hög grad medverkar till att källan är tillförlitlig. Även de artiklar som vi använt oss av i välrenommerade tidskrifter såsom *Balans* och *Strategic Finance* är baserade på professionella uttalande och noggrant granskade av sakkunniga.

⁴⁹ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 186 ff.

Vad gäller elektroniska dokument är det särskilt viktigt att kontrollera vem som är upphovsman till publikationen då kraven för kvalitetskontroll varierar. I både artiklar och elektroniska dokument har vi genomgående varit noga med att kontrollera datum för publiceringen för att få så uppdaterad information som möjligt.⁵⁰ En ytterligare viktig aspekt är att bedöma vilken kunskap och kompetens författaren till informationen har. En författare med god kännedom om ämnet medverkar således till att källan har god tillförlitlighet och kvalitet.

2.8.2 Validitet

Det finns två former av validitet, intern och extern. Intern validitet innebär att syftet med det som ska undersökas verkligen är det som sedan undersöks. Genom att använda oss av personliga besöksintervjuer som metod för att få fram individuella synpunkter bidrog det till en hög validitet i undersökningen, då vi hade möjligheten att anpassa metoden till vår problemställning.⁵¹ I vår studie var det således viktigt att utforma intervjufrågorna så att vi faktiskt fick ut det vi ville mäta. Intervjufrågorna utformades därför samtidigt som problemdiskussion och syfte formulerades för att därigenom stärka validiteten i studien.

Extern validitet innebär att de resultat som uppkommer även kan generaliseras att gälla i andra sammanhang.⁵² Det är således viktigt att göra ett noggrant urval av de respondenter som ska intervjuas.⁵³ Vi har därför varit i kontakt med respondenter med lång yrkeserfarenhet som besitter god kunskap inom sitt område, för att kunna öka sannolikheten för att få en sann information och därigenom ett representativt urval.⁵⁴ Trots detta är det viktigt att ställa sig kritisk till källans förmåga att ge direkt information. Det är en av orsakerna till att vi valde att samla in en stor del primärdata, eftersom vi då

⁵⁰ www.ub.uu.se

⁵¹ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 190-191

⁵² Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 258

⁵³ *Ibid.* s. 45

⁵⁴ *Ibid.* s. 259

fick tillgång till olika respondenters oberoende tolkningar och sålunda en mer giltig beskrivning av ämnet.⁵⁵

2.8.3 Reliabilitet

Reliabilitet anger huruvida utfallen i en undersökning blir desamma nästa gång samma undersökning genomförs.⁵⁶ En undersökning måste vara genomförd på ett korrekt sätt för att få fram tillförlitlig och trovärdig empiri.⁵⁷ Respondenten kan påverkas av intervjuaren samtidigt som intervjuaren i sin tur kan påverkas av förhållanden som uppstår under datainsamlingen. Något som bör beaktas vid personliga besöksintervjuer är, som tidigare nämnts, den så kallade intervjuareffekten. Det är ett problem som kan uppkomma på grund av intervjuarens fysiska närvaro, vilket kan leda till att respondenten ger felaktiga och snedvridna svar.⁵⁸ För att minimera detta problem har vi tillämpat liknande tillvägagångssätt vid alla intervjuer då vi har låtit samma person agera intervjuare samt att vi under intervjuerna har varit medvetna om att denna effekt kan uppstå. Därigenom har vi minskat risken för att omedvetet få en negativ effekt på intervjuerna. Det är även av stor vikt att respondenten känner sig bekväm i sin situation för att därigenom få till ett mer avslappnat samtal och utförligare svar.⁵⁹ Med hänsyn till detta valde vi att göra intervjuerna på respektive respondents arbetsplats.

2.9 Grounded theory, analytisk strategi

Eftersom vår avsikt var att skapa en ny teori utifrån verkligheten lät vi oss bli inspirerade av grounded theory vid analysförfarandet. Under forskningsprocessen gång använde vi oss följaktligen av en iterativ metod som hela tiden skapade rörelser mellan data och teori. Insamlingen av data och analys, från både byråer och företag, har således skett

⁵⁵ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 261

⁵⁶ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 43

⁵⁷ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 22

⁵⁸ *Ibid.* s. 270

⁵⁹ *Ibid.* s. 270

parallellt med varandra i en slags växelverkan.⁶⁰ Analysförfarandet passar även bra eftersom vi vill förklara och skapa förståelse om vad som händer inom ett visst område, då vårt syfte i uppsatsen är av deskriptivt art.

Genom att samla in data och generera teori samtidigt som vi kontinuerligt kodade och analyserade den kunde vi under intervjuernas gång se vilka aspekter som var intressanta och koncentrera oss på vad vi skulle fråga under nästkommande intervjuer.⁶¹ Detta för att kunna utveckla en intressant teori i takt med att intervjuerna tog nya riktningar.

2.9.1 Ytterligare urvalsstrategier

Vårt första steg i analysförfarandet var att göra ett urval. Vad som ofta föreskrivs i grounded theory är att ett teoretiskt urval är lämpligt att använda. Det blev det mest naturliga urvalet vid val av företag då intervjuerna hela tiden utvecklades och fick nya intressanta riktningar.⁶² Vi ansåg dock att ett snöbollsurval var mest lämpligt att använda vid kontakten med revisionsbyråerna. Vi ville utnyttja den kontakt vi redan hade inom branschen för på så sätt nå lämpliga och kompetenta respondenter.⁶³ Mer om tanken bakom detta går att utläsa i stycket som behandlar urvalen.

2.9.2 Bearbetning av material

Vid empiriinsamlingen, för både byråer och företag, har vi använt oss av kodning. Detta är en av de viktigaste processerna i det analytiska förfarandet. Det var i denna process som vi gick igenom vårt material från intervjuerna. Vi började med att noggrant lyssna igenom bandinspelningen och studera anteckningarna från datainsamlingen. Tillsammans med anteckningarna och informationen på bandet skrevs respondenternas svar ner ordagrant, för att inte några misstolkningar skulle ske. Vi sammanfattade intressanta

⁶⁰ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s 376 ff.

⁶¹ Ibid. s 291

⁶² Ibid. s. 290-291

⁶³ Ibid. s. 312-313

textrader som till sist mynnade ut i viktiga begrepp, vilka sedan kunde jämföras med resultaten från de övriga intervjuerna. På detta sätt kunde vi också få nya infallsvinklar som blev intressanta för de nästkommande intervjuerna.⁶⁴

Vid vår andra genomläsning av datainsamlingen skrevs det ner ytterligare begrepp och nyckelord. Det kom sedan att ligga till grund för den fortsatta tolkning och teoretisering som gjordes. Det kom att ske en analys av de begrepp och kategorier som växt fram, vilka sedan relaterades till den redan existerande litteraturen. Utifrån denna kodning kunde vi minska mängden data och få fram det som var intressant för vår uppsats. Vi organiserade och sammanställde följaktligen vårt empiriska material för att kunna gå vidare i teorigenereringen. Genom kodningen kunde vi också sammanställa och åtskilja intressant information då vi lät den mynna ut i de olika begreppen. Med hjälp av en uppsättning väl utvecklade kategorier och begrepp kunde analysen av empirin således underlättas.⁶⁵

2.9.3 Forskningsprocessen tog en ny inriktning

Efter vår första intervju med ett av de berörda företagen och med bakgrund av den information som samlats in från revisionsbyråerna och handledningstillfällena, förstod vi att det behövde göras en ny inriktning på datainsamlingen. De frågor som först hade utarbetats visade sig inte ge en tillräckligt intressant information. Vår forskningsprocess tog därmed en ny inriktning varav det skedde en omarbetning av frågorna till företagen.⁶⁶

Vi hade vid den första intervjuens gång upptäckt att det var betydligt intressantare att titta ännu närmare på revisorns roll i företaget. Vi förstod att det som förespråkas i teorin inte alltid kan efterlevas i praktiken. De nya frågor som utarbetades hade således större fokus på revisorns roll i företaget, det vill säga frågor som rörde hur revisorn egentligen arbetar i praktiken.

⁶⁴ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 376-377

⁶⁵ Ibid. s. 376-378

⁶⁶ Ibid. s. 376 ff.

2.9.4 Teoretisk mättnad

Vi kom till sist att känna av en teoretisk mättnad, då vi upptäckte att det inte fanns så mycket ytterligare information att samla in som skulle kunna överraska oss samt att mycket skulle kunna förklaras av teorin.⁶⁷ Vi nöjde oss med den information som insamlats och ansåg att empirin från företagen och revisionsbyråerna skulle bli en bra grund att bygga vår analys på. Med hjälp av de begrepp och teorier som valts ut kunde vi sedan börja granska empirin för att kunna skapa klarhet och förståelse i den fortsatta diskussionen.

2.9.5 Nackdelar med grounded theory

Nackdelen med att tillämpa grounded theory är att den blir resurskrävande då det hela tiden krävs kontinuerligt arbete med datainsamling och dataanalys. Det har dock gett oss en mycket god insikt i empirin. Det finns också en svårighet med att utarbeta begrepp och kategorier som ska kunna vara jämförbara.⁶⁸ Ytterligare problem som kan uppstå är att det narrativa i respondentens kontext kan gå förlorat, då det fokuseras mycket på begrepp och kategorisering av begreppen. Det var vi väl medvetna om, vilket gjorde att vi blev extra uppmärksamma i vår bearbetnings- och analysprocess, då vi ville bevara varje ords betydelse i dess specifika sammanhang.

⁶⁷ Bryman, Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder* (2006), s. 290-292

⁶⁸ Ibid. s. 382

3. Teoretisk referensram

Kapitlet redogör för den teoretiska referensram som ska öka läsarens förståelse för studien. Den teoretiska referensramen ska även ge läsaren en bra bild av revisorns yrke och de regler som finns för revisorns agerande. I kapitlet kommer det även att redogöras för de lagstiftningar, direktiv och rekommendationer som berör byråjäv i syfte att ge en helhetsbild av hur det har sett ut i USA, Europa och framförallt i Sverige.

3.1 Allmänt om revisorn och revision

Genom följande avsnitt har vi för avsikt att ge läsaren en klarare inblick i hur revisorn bör uppträda i sin yrkesmässiga roll. Nedan redogörs det även för begrepp som är av relevans för uppsatsens diskussion. Det ger således läsaren en bättre förståelse för ämnet och den empiri som kommer att presenteras i påföljande kapitel.

3.1.1 God redovisningssed och god revisionsmed

I Sverige bör god redovisningssed utgöra den allmänna grunden för normgivningen.⁶⁹ En hänvisning till god redovisningssed görs för att komplettera lagen på de områden där detaljregler i lag saknas, till exempel då praxis är oklar. Begreppet är sålunda en rättslig standard som bygger på lag, praxis och rekommendationer.⁷⁰ God redovisningssed finns sedan 1976 i bokföringslagen och i lagens proposition definierades begreppet som:

⁶⁹ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s.15

⁷⁰ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolym en 2007 Del 1* (2007)

”En faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga.”⁷¹ Enligt bokföringslagen 4 kap. 2 § ska bokföringsskyldigheten utföras på ett sådant sätt som stämmer överens med god redovisningssed.⁷² I årsredovisningslagen 2 kap. 2 § ska årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.⁷³ Innebörden av begreppet god redovisningssed är att revisorn är skyldig att följa lagen och de redovisningsprinciper som anges i lagen.⁷⁴ Syftet med att koppla redovisningen till god redovisningssed är att medverka till en mer flexibel normbildning. Behovet av information och de tekniska möjligheterna förändras ideligen, vilket inte lagstiftarna helt kan förutse. Dessa förändringar får inte medföra att lagar och normer alltför snabbt blir inaktuella. Vissa detaljregleringar bör därför uteslutas i lagtext och hänvisningen till god redovisningssed är sålunda ett bra sätt att undvika de problem som kan uppstå.⁷⁵

Betydelsen av begreppet god revisionsned följer av aktiebolagslagen att revisorns granskning ska utföras på ett sådant sätt att den uppnår kraven för god revisionsned.⁷⁶ Revision bygger på förtroende, vilket innebär att revisorns oberoende, kompetens samt tystnadsplikt är de grundläggande kraven för att förtroende ska uppnås för revisorn. God revisionsned är därför synonymt med god sed bland revisorer som innehar stor integritet och professionellt omdöme.⁷⁷ Lagstiftaren har valt att inte definiera innebörden av god revisionsned, utan det är revisionsorganisationernas uppgift att fastställa vad begreppet innebär. Enligt FAR:s revisionsbok utgör god revisionsned den praxis som finns bland erfarna revisorer. Denna praxis utvecklas genom uttalanden och föreskrifter från normbildande organisationer, såsom FAR:s revisionsstandarder och Revisorsnämndens disciplinärenden, men även av beslut från domstolarna. God revisionsned utvecklas därigenom i samma takt som förändringar sker i samhället och i branschen.⁷⁸

⁷¹ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s.15

⁷² Bokföringslagen 4 kap 2 §

⁷³ Årsredovisningslagen 4 kap

⁷⁴ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 1* (2007), s. 1565

⁷⁵ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s.16

⁷⁶ Svanström, Tobias, *Revisorn som rådgivare. En studie av mindre och medelstora företags relation till revisorn* (2004), s. 53.

⁷⁷ www.farsrs.se

⁷⁸ Svanström, Tobias, *Revisorn som rådgivare. En studie av mindre och medelstora företags relation till revisorn* (2004), s. 53.

3.1.2 Yrkesetik och god yrkessed

Yrkesetik är ett centralt begrepp för uppsatsen då den handlar om de anspråk som görs mot revisorn att upprätthålla de krav som ställs genom lag och annan branschpraxis. Med yrkesetik kan avses revisionens grundläggande handlingsregler för att främja ett agerande som upprätthåller revisionens rykte. Med andra ord är det handlingsregler som det allmänna intresset kräver av revisorn och dess revision. Med denna syn på yrkesetik kan begreppet antas bestå av grundregler som ska öka tilltron för revisorn och dess revision.⁷⁹ Yrkesetiken ger därmed revisorerna gemensamma riktlinjer för deras agerande. Reglerna är dock inte avsedda att användas för att göra en moralisk bedömning av en revisors beteende. Till sist kan begreppet sägas utgöra en allmän beskrivning av de godtagbara krav som ställs när det gäller revisorns och revisionsverksamhetens beteende samt kvalitet. För att revisorerna ska kunna uppnå dessa krav som ställs har en del riktlinjer kopplats till de yrkesetiska allmänna kraven. Dessa riktlinjer har för avsikt att styra professionens uppträdande. Sveriges riktlinjer har fått sitt innehåll främst genom lag och förordningar. Det finns också en skyldighet bland revisorer att följa god revisorssed samt andra regler till följd av branschpraxis.⁸⁰ Enligt FAR uppnås god revisorssed genom att följa FAR SRS yrkesetiska regler. Yrkesetik får därigenom en rättslig koppling till revisorers verksamhet och kan således ses som ett rättsligt begrepp.⁸¹

Det är genom de yrkesetiska reglerna och branschpraxis som den goda yrkesseden kommer till uttryck. De internationella yrkesetiska regler som gäller för revisionsbranschen fastställs av branschorganisationen IFAC. Förutom IFAC:s reglering är också EG-kommissionens direktiv och rekommendationer de riktlinjerna som Sverige implementerar. Det sker via lagstiftning samt via FAR SRS och dess yrkesetiska regler. Det är inte möjligt på grund av lag att införa alla de yrkesetiska regler som finns att tillgå. Vid situationer då det uppstår motsträvigheter innebär god yrkessed att följa det för varje enskilt fall strängaste regelverk. Ett exempel på detta är de svenska bolag som är noterade på den amerikanska börsen. Dessa ska följa vissa restriktioner som den amerikanska

⁷⁹ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 31

⁸⁰ Ibid. s. 32

⁸¹ Ibid. s. 32

börsmyndigheten föreskriver, samtidigt som det finns en svensk lag att beakta. Vid motstridigheter ska således revisorn beakta det strängaste regelverket som finns att tillgå.⁸² De internationella bestämmelserna ska ge vägledning och komplettera de svenska reglerna. God yrkessed i Sverige grundas sammanfattningsvis på ett ramverk av svensk lag och de ovannämnda bestämmelserna.⁸³

3.1.3 Oberoende

Oberoende är ett begrepp som kommer att användas genomgående i uppsatsen då det är av betydelse för den frågeställning som valts. Begreppet betyder lexikalt att någon befinner sig i ett förhållande där personen inte är beroende av någon eller något. Förhållandet kan exempelvis vara av ekonomisk karaktär.⁸⁴ Nedan följer begrepp som är betydelsefulla för upprätthållandet av revisorns oberoende.

3.1.3.1 Opartiskhet och självständighet

Oberoende är ett begrepp som idag inte används i den svenska revisorsregleringen. Revisionsbolagskommittén har i Statens offentliga utredningar diskuterat begreppets användande och kommit fram till att det inte bör brukas i lagstiftningen då begreppet inte bör kopplas till en form av tillstånd som en professionell revisor måste uppnå.⁸⁵ I revisionslagen tas istället upp vikten av en revisors opartiskhet och självständighet. I revisionsverksamheten ska revisorn utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden.⁸⁶ Med detta menas att revisorns ska vara faktiskt opartisk och självständig. Vikten av att revisionsverksamheten organiseras för att säkerställa revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet tydliggörs även i lagen. Vidare ska en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes

⁸² FAR SRS – Yrkesetiska regler, kap. E s. 231

⁸³ Ibid. kap. A s. 150

⁸⁴ Svenska Akademiens Ordbok, SAOB (2006)

⁸⁵ SOU 1999:43 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, s. 141

⁸⁶ Revisorslagen 20 §

opartiskhet eller självständighet.⁸⁷ Den svenska lagtexten använder således begreppen opartiskhet, självständighet och objektivitet. Kopplingen mellan de lagstadgade begreppen och begreppet oberoende har en naturlig utgångspunkt då oberoende normalt bör avse att revisorn ska värna om sin opartiskhet,⁸⁸ självständighet⁸⁹ och objektivitet^{90,91}. Genom att se till de lagstadgade begreppens lexikala betydelse upptäcks det att dess betydelse överlappar varandra. Oberoendet kan därmed ses som ett samlat begrepp för de krav som ställs genom lag på revisorns agerande för att upprätthålla sin opartiskhet, självständighet och objektivitet.⁹²

3.1.3.2 True and Fair view

”True and Fair view” innebär att redovisningens helhet ska ge en rättvisande och korrekt bild av företagets resultat och ställning. En rättvisande bild av redovisningen betyder att redovisningens informationsfunktion gentemot kapitalmarknaden prioriteras. Det engelska begreppet ”True and Fair view” motsvarar svenskans ”rättvisande bild”, men innebörden i begreppen skiljer sig till viss del åt. Enligt engelsk doktrin så bör redovisningsnormerna åsidosättas om redovisningen inte anses ge en ” True and Fair view” av företagets resultat och ställning.⁹³ I Sverige däremot anses det att den redovisningsskyldige som har följt lagen automatiskt har gett en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. I årsredovisningslagen 2 kap. 3 § återfinns begreppet ”rättvisande bild” där det anges att resultat- och balansräkning samt noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning.⁹⁴ Det har även diskuterats om huruvida rättvisande bild och god redovisningssed har samma innebörd.⁹⁵ I normala fall ger den information som lämnas med tillämpning av god

⁸⁷ Revisorslagen 20, 21 §

⁸⁸ SAOB beskriver begreppet opartisk genom att en person vid en fråga som berör två eller flera parter icke själv är lierad med någondera parten eller att han står fri och obunden i förhållande till en viss fråga.

⁸⁹ SAOB jämför begreppet med självbestämmande, frihet och oberoende. Rätt att handla efter eget omdöme och på eget ansvar.

⁹⁰ Enligt SAOB innebär begreppet objektiv egenskaperna opartiskhet, saklighet, oväld.

⁹¹ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 30

⁹² Ibid. s. 31

⁹³ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s. 41-42

⁹⁴ Årsredovisningslagen 2 kap 3 §

⁹⁵ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2005), s. 155-157

redovisningssed även en rättvisande bild. Men i vissa fall krävs det tilläggsupplysningar eller till och med avsteg från råd och rekommendationer från normgivande organ för att ge en rättvisande bild. Det krävs dock att en upplysning om avvikelserna samt att skälen till denna anges.⁹⁶ Det finns dock vissa skillnader mellan god redovisningssed och rättvisande bild. Rättvisande bild sätter användaren i fokus och syftar därmed att inte vilseleda årsredovisningsläsaren. Det är helheten och inte de enskilda reglerna som ska bedömas till skillnad från god redovisningssed där det fokuseras på de enskilda lösningarna.⁹⁷

3.1.3.3 Tillförlitlighet

Tillförlitlighet är en betydande egenskap för att användarna ska våga lita på redovisningsinformationen. Det innebär således att informationen i de finansiella rapporterna inte är felaktig eller vinklad på något sätt.⁹⁸ Tillförlitlighet utgör tillsammans med begriplighet, relevans och jämförbarhet en av de viktigaste kvalitativa egenskaperna som bör inkluderas i redovisningsinformationen för att den ska vara brukbar för användarna.⁹⁹ Tillförlitlighet besitter i sin tur en rad olika egenskaper för att säkerställa att den redovisade informationen går att lita på. En av dessa egenskaper är korrekt bild, vilket innebär att det som mäts även är det som avses att mätas.¹⁰⁰

För att den redovisade informationen på ett korrekt sätt ska visa de transaktioner eller händelser som är avsikten att visa ska den ekonomiska innebörden bilda utgångspunkt för redovisningen, för att transaktionerna eller händelserna på ett så riktigt sätt som möjligt ska återges.¹⁰¹

Även neutralitet är en egenskap som bidrar till att informationen är tillförlitlig. Kravet på neutral information är att den inte ska vara vinklad. Informationen i de finansiella

⁹⁶ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 1* (2007), s. 1565

⁹⁷ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2005), s. 155-157

⁹⁸ Ibid. s. 170

⁹⁹ FAR FÖRLAG, *Internationell redovisningsstandard i Sverige – IFRS/IAS 2006* (2006), s.12

¹⁰⁰ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2005), s. 170-171

¹⁰¹ FAR FÖRLAG, *Internationell redovisningsstandard i Sverige – IFRS/IAS 2006* (2006), s.14

rapporterna får följaktligen inte medvetet väljas och presenteras för att påverka beslut och bedömningar i en viss riktning. Vid upprättandet av de finansiella rapporterna är det nödvändigt att beakta den osäkerhet som är förknippad med många händelser, vilket innebär att de bedömningar som görs bör göras med viss försiktighet.¹⁰² Medveten undervärdering eller avsiktliga överskattningar tillåts inte, eftersom den redovisade informationen då inte skulle behålla sin neutralitet.¹⁰³

Den fjärde egenskapen som bidrar till tillförlitlig information är fullständighet. Genom att ta med all redovisad information minskar risken för att den blir vilseledande eller felaktig.¹⁰⁴

3.1.3.4 Professionalism

Professionellt uppträdande är en av FAR SRS yrkesetiska regler, vars syfte är att ge vägledning och hjälp i frågor som innefattar god yrkesed. FAR SRS yrkesetiska regler riktar sig till dess medlemmar, vilka representerar olika verksamhetsområden och specialkompetenser inom revisionsbranschen.¹⁰⁵ Revisorerna själva menar att de yrkesetiska reglerna är det viktigaste professionella attributet inom den egna yrkeskåren.¹⁰⁶ Regeln om professionellt uppträdande i FAR SRS lyder enligt följande:

”En medlem skall utföra samtliga uppdrag med integritet och vara objektiv i sina ställningstaganden. Bestyrkandeuppdrag¹⁰⁷ skall därtill utföras med opartiskhet och självständighet.”¹⁰⁸

Innebörden av regelns första mening är att oavsett vilken roll en medlem ikläder sig, som revisor eller som rådgivare, så ska medlemmen vara objektiv och värna om sin

¹⁰² FAR FÖRLAG, *Internationell redovisningsstandard i Sverige – IFRS/IAS 2006* (2006), s.14

¹⁰³ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2005), s. 172

¹⁰⁴ Ibid. s. 172

¹⁰⁵ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s. 231

¹⁰⁶ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2005), s.115

¹⁰⁷ FAR SRS beskriver ett bestyrkande uppdrag som ett uppdrag då revisorn uttalar en slutsats som utformats så att den ökar graden av tilltro för andra användare.

¹⁰⁸ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s. 233

yrkesmässiga integritet då uppdragen utförs. Med objektivitet menas här att medlemmarna är skyldig att vara rättvisa samt att medlemmarna ska stå fria från intressen där konflikt med klientens intressen kan uppkomma. Betydelsen av regelns andra del är att en medlem i ett bestyrkandeuppdrag inte ska ha sådana relationer till sin klient som kan påverka utomstående intressenters förtroende för medlemmens bestyrkande. Kravet på att uppdraget ska utföras på ett opartiskt och självständigt sätt innebär bland annat att medlemmen inte ska låta sitt professionella omdöme påverkas av irrelevanta omständigheter.¹⁰⁹

3.1.4 Jäv och byråjäv

Ett ytterligare begrepp som är centralt för uppsatsen är jäv. Lexikalt beskrivs jäv bland annat som en juridisk invändning mot en persons eller institutions behörighet att uppträda i viss egenskap eller att företa viss handling. Då det råder jäv i något råder det också ovisshet om något.¹¹⁰ Denna betydelse kan jämföras med fornsvenskans iäf tvivel som troligen är en substantivering av engelskans "if", det vill säga om, huruvida.¹¹¹

Om jäv föreligger enligt revisionslagen får den skyldige revisorn inte längre vara revisor för det aktuella företaget. Jäv föreligger enligt lagen till största del då revisorn har en koppling till företaget, dess delägare eller ett annat företag inom samma koncern. Revisorn får inte heller ha en skuld till företaget eller till ett annat företag inom samma koncern och inte heller ha någon annan form av förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för. Byråjäv är ytterligare ett begrepp som är en del av den lagstadgade bestämmelsen om jäv. Enligt revisionslagen och aktiebolagslagen föreligger byråjäv då en revisor är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid *grundbokföringen*¹¹² eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver.¹¹³ Lagen om byråjäv har sedan den 1 januari 2007 utökats. För företag som på grund av sin storlek

¹⁰⁹ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s. 233

¹¹⁰ Svenska Akademiens Ordbok, SAOB (2006)

¹¹¹ Nationalencyklopedins ordbok, NE (2006)

¹¹² Begreppet grundbokföring innefattar endast den löpande bokföringen.

¹¹³ Revisionslagen 17 §, Aktiebolagslagen 9 kap 17 §

skall ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, gäller nu istället, att den inte får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid *bokföringen*¹¹⁴ eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver.¹¹⁵

3.1.5 Revision och revisionsverksamhet

Enligt revisorslagen omfattar revisionsverksamhet granskning av förvaltning eller ekonomisk information som resulterar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren. Verksamheten omfattar även rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt revisionen.¹¹⁶

Exempel på verksamhet som inte inkluderas i revisionsverksamheten är då revisorn inte uppträder som granskare eller använder sig av traditionella revisionstekniker. Revisorn kan då istället ge rådgivning i skatte-, organisations- eller redovisningsfrågor. Det kan också vara så att revisorn faktiskt gör ett granskningsuppdrag men där resultatet inte är ämnat att användas i förhållande till tredjeman. Exempel på detta kan vara olika slag av internrevision som endast är avsedd för företagsledningens interna bruk. Trots att det ibland kan vara svårt att urskilja annan verksamhet från den lagstadgade revisionsverksamheten saknar denna typ av granskning det samhälleliga skyddsintresset.¹¹⁷

3.1.6 Revisionsråd respektive fristående rådgivning

För att revisorn ska kunna fullfölja sitt uppdrag enligt god revisionssed har revisorn en skyldighet att lämna råd och förslag till förbättringar av den granskades redovisning och

¹¹⁴ Begreppet bokföring innefattar grundbokföring, huvudbokföring, bokslut, årsredovisning eller koncernredovisning.

¹¹⁵ Revisionslagen 17 §, Aktiebolagslagen 9 kap 17 §

¹¹⁶ Revisorslagen 2 § p. 7

¹¹⁷ Prop. 2000/01:146 s. 42

förvaltning.¹¹⁸ Dessa råd är revisionsråd, övrig rådgivning anses därmed tillhöra fristående rådgivning och inkluderas således inte i revisionsverksamheten.¹¹⁹ Det framgår inte av lag vart gränsen ska dras mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Regeringen anvisade i sin proposition att frågor av detta slag bör lösas främst genom domstolarnas praxis.¹²⁰ Det är därmed komplicerat att dra en gräns mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning. Ett revisionsuppdrag kan ibland innefatta så kallad tilläggsrådgivning. Problematiken blir följaktligen att avgöra om detta kan ses som en tillräckligt revisionsnära tjänst, som därmed ingår i revisionsuppdraget, eller om det ska betecknas som en fristående rådgivning. Revisionsuppdrag som innefattar fristående rådgivning, vilken kommer att bli föremål för granskningen, är inte tillåtna att utföra.¹²¹

Problematiken gällande revisionsrådgivning och fristående rådgivning blir än mer påtaglig i små och medelstora företag. En del svårigheter kan även uppstå i stora bolag. Ger revisorn råd i ett stort bolag kan en del av rådet göra underlag för ett beslut som fattas av styrelsen, samtidigt som styrelsen genom sin egen kompetens kan värdera och eventuellt avfärda det råd som revisorn ger. Följden blir att revisorns råd inte nödvändigtvis innebär att hans eller hennes oberoendeställning rubbas genom inflytande över klienten. Rådgivning som har skett inom ramen för bokföring och redovisning har tidigare varit en av de vanligaste orsakerna till disciplinära åtgärder, eftersom överträdelse har skett inom oberoenderegleringen.¹²² Detta har som bekant uppmärksamrats och reglerats sedan införandet av de nya jävsbestämmelserna. Numera är det således inte tillåtet för revisionsbyråer och dess revisorer att utföra rådgivning åt revisionsklienten som inte innefattas inom ramen för revisionsråd.

¹¹⁸ Prop. 2000/01:146 s. 51

¹¹⁹ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 269

¹²⁰ Prop. 2000/01:146 s. 42

¹²¹ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 296 ff.

¹²² *Ibid.* s. 269 ff.

3.1.6.1 En närmare titt på revisionsrådgivning

Revisionsråd innebär att en revisor ska ta ställning till sin klients bokförings- och redovisningskvalitet. Om det föreligger brister är revisorn skyldig att påtala det och komma med förslag på åtgärder.¹²³ Revisorn är även skyldig att lämna de råd som krävs för att revisionsklienten ska kunna fullgöra sina åtaganden, vilket ska ske utan att revisorn lämnar råd som kan utgöra ett hot mot oberoendet. Enligt en proposition till aktiebolagslagen ska råd som omfattar att förbättra organisationen, bokföringen, kalkyler och budgetering innefattas i revisionsrådgivning.¹²⁴ Revisorn är således skyldig att påpeka om fel föreligger inom dessa områden, samt att påpeka om det bör ske en rättelse.

I de fall då klienten inte kan utföra de anmärkta felaktigheterna, på grund av till exempel okunskap inom området, kan det skapas en problematisk situation. Problematiken ligger i att det finns affärsmässiga skäl, vilket kan bidra till att revisorn inte alltid är villiga att upprätta en oren revisionsberättelse efter granskningen.¹²⁵ Detta påstående kan stödjas med en intressant studie som gjordes av Wines i Australien. Wines undersökte sambandet mellan orena revisionsberättelser och tillhandahållande av konsulttjänster åt revisionsklienten. Studien som omfattade 76 noterade börsbolag resulterade i att antalet rena revisionsberättelser var högre i de bolag där revisorn också utförde andra konsulttjänster utöver revisionen.¹²⁶ Sammanfattningsvis kan revisionsrådgivning beskrivas som de uppgifter som revisorn ska utföra enligt lag och god yrkessed, som i sin tur påverkas av den kunskap som klienten besitter.

En situation som är värd att belysa ur ett självgranskningsperspektiv är revisorns utförande av skatterådgivning. Problematiken med den typen av rådgivning grundar sig på att vissa av de utförda skattetjänsterna kan anses vara inom ramen för revisionsrådgivning och att en del kan ses inom ramen för den fristående rådgivningen.¹²⁷ Den del av skatterådgivning som tillhör revisionsråd är revisorn således skyldig att

¹²³ Revisionsstandard i Sverige, *RS 200 Mål och generella principer för en revision*

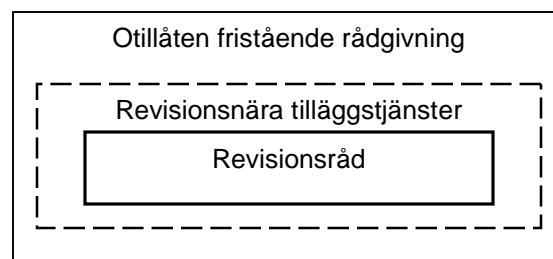
¹²⁴ Prop. 1975:103, s. 429

¹²⁵ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 329

¹²⁶ Ibid. s 296

¹²⁷ Ibid. s. 301

utföra. Aktiebolagslagen har även bestämmelser som innebär att revisorn har skyldighet att rapportera om det föreligger felaktigheter i fråga om skatter och avgifter i bolaget.¹²⁸ Svårigheterna vid skatterådgivning grundar sig således på att bedöma om revisorns rådgivningsinsatser tillhör revisionsrådgivningen, och därmed en central del i revisorns arbete, eller om det innefattas i den fristående rådgivningen, och således är en otillåten sidoverksamhet.¹²⁹ I nedanstående figur har vi för avsikt att redogöra för de otydliga gränser som en revisor kan ställas inför.



Figur 3.1 Illustration av revisorns gränser vid utförande av revisionsuppdrag

Källa: Författarnas egen illustration

3.1.7 Kombiuppdrag och dess innebörd

FAR SRS beskriver kombiuppdrag som uppdrag där någon av revisorns kolleger på revisionsbyrån biträder revisionsklienten med någon del av bokföringen, vare sig det gäller grundbokföring, huvudbokföring, bokslut, årsredovisning eller koncernredovisning. Genom de nya bestämmelserna blir det således inte möjligt för revisionsbyråerna att kombinera något av de ovannämnda uppdragen med revision. De nya bestämmelserna hindrar dock inte revisorn från att ge klienten revisionsråd. Revisorn kan följaktligen lämna upplysningar om de krav som god redovisningssed ställer på redovisningen samt lämna råd och förslag till förbättringar av bolagets redovisning.¹³⁰

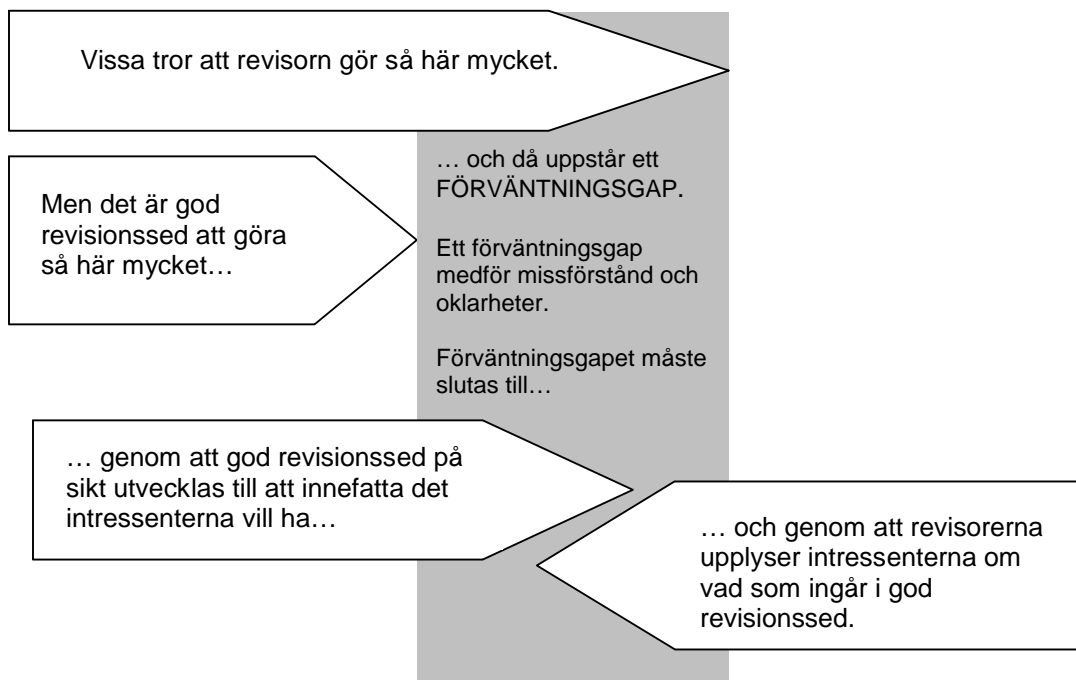
¹²⁸ Aktiebolagslagen 10 kap. 31, 33 §

¹²⁹ Jämför revisorslagen 25 §

¹³⁰ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s. 268

3.1.8 Förväntningsgapet

Förväntningsgapet är den skillnad som uppstår mellan intressenternas förväntningar på revisorn och vad revisorn faktiskt kan och får göra.¹³¹ Förväntningsgapet medför missförstånd och oklarheter som elimineras genom att intressenterna informeras om vad revisorsrollen innebär och vad lagstadgad revision omfattar.¹³² Nedanstående figur illustrerar förväntningsgapet och dess innebörd.



Figur 3.2 Illustration av förväntningsgapet

Källa: FAR Förlag, *Revision en praktisk beskrivning* (2006), s. 131

3.2 Internationella lagar och normer

Vi vill i detta avsnitt belysa de internationella regelverken som har legat till grund för den internationalisering och harmonisering som skett inom revisionsbranschen. USA har

¹³¹ FAR FÖRLAG, *Revision en praktisk beskrivning* (2006), s. 131

¹³² Ibid. s. 132

påverkat regleringen i EU, som i sin tur påverkar Sverige som medlemsland. Den svenska regleringen är inte enhetlig med de internationella lagarna, men med de nya bestämmelserna om byråjäv har vi tagit ett steg närmare USA, men framförallt EU. I avsnittet vill vi således illustrera de internationella regelverk och normbildande organ som kan ha legat till grund för den svenska regleringen.

3.2.1 Sarbanes-Oxley Act

Den 30 juli 2002 godkändes Sarbanes-Oxley Act som lag i USA av president George W. Bush. Antagandet av lagen kom som ett snabbt svar på de revisions- och redovisningsskandalerna som drabbat USA. Lagen blev en betydelsefull lagstiftning för den finansiella marknaden som kom att omfatta samtliga bolag som registrerat sina aktier på den amerikanska börsen. De nya reglerna introducerades med ett bestämt mål i sikte, det vill säga att skydda investerarna.¹³³ Den amerikanska lagen är således inriktad på att stärka förtroendet på den publika marknaden. Det skulle ske genom att förbättra kvaliteten och transparensen i revisorns arbete. Målet med SOX är att höja standarden för utövandet av revisions- och redovisningsuppdrag.¹³⁴ Den nya lagen med flera detaljerade förbud kom att bli betydligt hårdare än vad som tidigare existerat. Eftersom lagen kom att omfatta alla bolag som var noterade på den amerikanska börsen, samt de som har obligationer emitterade på den amerikanska marknaden och som har minst 300 aktieägare, omfattas även några svenska storföretag. Företag såsom Astra Zeneca, Volvo, Ericsson, Swedish Match och SKF är några av de svenska storbolagen som tvingades anpassa sig efter de betydligt hårdare restriktionerna.¹³⁵ Lagen tillämpades senast i juli 2005 för alla utländska företagen som berördes.¹³⁶

SOX består av 11 kapitel varav kapitel 2, "Auditor Independence"¹³⁷ särskilt behandlar revisorns oberoende och är därmed av stor vikt för denna uppsats. Oberoendereglerna i

¹³³ www.sarbanes-oxley-forum.com

¹³⁴ Financial and Accounting Disclosure Information, *Sarbanes-Oxley Act* (2002), avs. 201

¹³⁵ www.wikipedia.org

¹³⁶ www.sarbanes-oxley-forum.com

¹³⁷ Sarbanes-Oxley Act: One Hundred Seventh Congress of the United States (2002)

SOX består av tre grundläggande principer. Dessa innefattar att revisorn inte ska placera sig i en ledande funktion i bolaget, att revisorn inte ska inta en partställning mot sin klient samt att revisorn inte skall granska sitt eget arbete.¹³⁸ Det är den sistnämnda principen, självgranskningshotet, som den svenska lagskärpningen numera har fokuserat ytterligare på. I paragraf 201, kapitel 2 klargör lagen den tjänstgöring som är utanför revisorns arbete och som därmed är olaglig att utföra. Paragrafen klargör att det är olagligt för en registrerad revisionsbyrå att på uppdrag av en klient, som står under SEC:s tillsyn, utfärda en revision om byrån även utför icke-revisionsuppdrag.¹³⁹

Sammanfattningsvis innefattar icke-revisionsuppdrag de professionella tjänster som tillhandahålles åt en klient som inte är i anslutning till revisionen av klientens redovisningshandlingar.¹⁴⁰ SOX förbjuder därmed att en registrerad revisionsbyrå, eller en person knuten till byrån, får ge några tjänster som är kopplade till klientens bokföring eller redovisning.¹⁴¹ Föregående gäller med vissa undantag som kan antas av "the Board".¹⁴² Viktigt att påpeka är att *revisionsråd* är lagligt att utföra då dessa ingår som en del i revisorns arbete. Skatterådgivning åt klienten är även uttryckligen lagligt att utföra enligt SOX.¹⁴³

3.2.1.1 SOX i praktiken

I artikeln "The Winding Road of SOX Compliance" anges att de riktlinjer som SEC tillhandahöll vid införandet av SOX var allvarligt missbedömda. De beräknade kostnaderna för anpassningen översteg ofantligt den summa som SEC från början bedömt vara rimlig. Företagen hade ingen valmöjlighet utan var tvungna att betala den avsevärt högre avgiften. Det har således blivit aktieägarna, som egentligen ska skyddas, som har fått stå för dessa höga avgifter.¹⁴⁴ Artikeln "Reducing Sarbanes-Oxley Compliance

¹³⁸ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 233

¹³⁹ Financial and Accounting Disclosure Information, *Sarbanes-Oxley Act* (2002), avs. 201

¹⁴⁰ *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, (2002)

¹⁴¹ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 316

¹⁴² Ibid. s. 233

¹⁴³ Financial and Accounting Disclosure Information, *Sarbanes-Oxley Act* (2002), avs. 201

¹⁴⁴ Sharman, Paul A, Strategic Finance, *The Winding Road of SOX Compliance*, Jan 2007 s. 9

Costs” anger att de höga omställningskostnaderna till stor del beror på den tidigare riskbaserade revisionsmetoden. Det anges vidare att denna riskbaserade metod har varit en av huvudanledningarna till skandalerna.¹⁴⁵ Den riskbaserade tekniken kan bidra till ett färre antal granskningar och kontroller. Istället fokuserar revisorn på att granska signifikanta konton som anses medföra en hög risk och därigenom förbises andra områden som även kan vara riskfyllda. När tillvägagångssättet blev allmänt accepterat började revisionsbyråer att söka nya intäktsområden, vilket bland annat ledde till utvecklingen av konsultation och skatterådgivning. Så småningom lade utvecklingen inom branschen grunden för de revisions- och redovisningsskandaler som gjorde att revisionen ifrågasattes av utomstående intressentgrupper.¹⁴⁶ Det anses vidare att den främsta orsaken till minskad tilltro för branschen kan spåras tillbaka till den riskbaserade metoden, då revisionen blev förutsägbar.¹⁴⁷

3.2.2 SEC, The Securities and Exchange Commission

SEC, som är USA:s motsvarighet till Finansinspektionen, är den myndighet som utövar tillsyn över handel med värdepapper samt den myndighet som ska tillämpa närmare föreskrifter om lagens restriktioner.¹⁴⁸ SEC har utöver SOX utvecklat ytterligare regler som ska beaktas för de företag som står under deras tillsyn, det vill säga de företag som bedriver handel med finansiella instrument eller värdepapper på en registrerad marknadsplats.¹⁴⁹ De regler som finns i SEC är tänkta att fungera som en vägledning för de revisorer som reviderar SEC-bolag. Reglerna består av identifierade förbud som ska följas samt en övervägande del av principbaserade regler.¹⁵⁰

SEC har identifierat två specifika hot mot oberoendet som uppstår då en revisionsbyrå, utöver revisionen, även utför redovisningstjänster. De menar att det ekonomiska band som uppstår på grund av revisionstjänsten förstärks av att det kopplas in

¹⁴⁵ Basilo, Thomas A, *The CPA Journal, Reducing Sarbanes-Oxley Compliance Costs*, Jan 2007 s. 6

¹⁴⁶ Ibid. s. 8

¹⁴⁷ Ibid. s. 8

¹⁴⁸ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 311 ff.

¹⁴⁹ www.sec.gov

¹⁵⁰ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 237

redovisningstjänster. Dessa kan i sin tur bli svåra att bryta. Det andra hotet, enligt SEC, uppkommer redan vid leveransen av vissa tjänster då verksamheten till sin specifika natur kan leda till att det finns ett inbyggt hot mot revisorns oberoende. SEC menar att det föreligger en risk för självgranskning i de båda situationerna.¹⁵¹ Situationerna medför att kvaliteten på revisionen inte kan bevaras då oberoendet inte kan säkerställas. SEC har därmed ett direkt motstånd till att en revisionsbyrå med revisionsuppdrag även utför redovisningstjänster, vilket har förstärkts med stöd från SOX.

Kritik riktades tidigare mot SEC:s ställningstagande då revisionsbyråerna hävdade att revisorn bör få tillhandahålla kombiuppdrag eftersom de ansåg att revisorns kännedom om uppdraget förbättrades, vilket borde leda till en ökad kvalitet. SEC ansåg dock att argumenten inte höll och påvisade en statistisk undersökning som gjordes 1999, där det framgick att de fem största av revisionsbyråernas klienter *inte* använder sig av både revision och redovisningshjälp från deras revisionsbyrå.¹⁵² De största klienterna från revisionsbyråerna hade därmed sedan tidigare uppmärksammat problematiken med jäv och oberoende och valt att inte använda sig av samma revisionsbyrå vid revisions- och redovisningsuppdrag.

SEC:s regleringar som består av både förbud och principbaserade regler är uppbyggda på två grundpelare. Den första grundpelaren är att förbjuda den tjänstgöring som hotar revisorns funktion som oberoende granskare. SEC har satt upp olika typfall som ska vägleda revisorn för att undvika att hamna i en jävig situation där oberoendet hotas. Exempel på en sådan situation är då revisorn kommer riskera att granska sitt eget arbete, vilket sker vid utförandet av ett kombiuppdrag. Den andra grundpelaren behandlar informationskrav. Informationskrav ställs på bolagets relation till revisorn, de ekonomiska band som finns samt de relationer inom redovisning som finns mellan parterna. SEC menar att de ekonomiska band som uppstår, gällande arvode från revisionsklienten är särskilt problematiska.¹⁵³ En viktig del avseende SEC:s bestämmelser är att de framhåller att det inte bara räcker med att revisorn de facto kan utföra en

¹⁵¹ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 316 ff.

¹⁵² *Ibid.* s. 231 ff.

¹⁵³ *Ibid.* s. 231 ff.

oberoende revision, det vill säga att revisorn har ett *faktiskt* oberoende, utan även att oberoendet är *synbart* för de intressenter som underkastar sig revisorns informationssäkring vid revideringen.¹⁵⁴ Utan ett synbart oberoende faller förtroendet för revisorns funktion som oberoende granskare och därmed revisorns betydelse för värdepappersmarknaden.¹⁵⁵

3.2.3 IFAC – det faktiska och synbara oberoendet

Ytterligare aspekter gällande det faktiska och synbara oberoendet har IFAC, International Federation of Accountants, arbetat fram. IFAC som är en global branschorganisation har tillsammans med dess medlemmar arbetat fram regler för att skydda det allmänna intresset. Dessa yrkesetiska regler, ”Code of Ethics for Professional Accountants” utfärdades i juni 2005.¹⁵⁶ Det allmänna skyddet upprätthålls genom att uppmuntra hög kvalitet på revisorernas arbete runtomkring i världen. IFAC har utvecklat standards gällande revisorns etik och revisionens kvalitet, med tyngdpunkt på oberoendet. Benämningen på det faktiska oberoendet samt det synliga oberoendet beskrivs som *independence in fact* respektive *independence in appearance*. Definition av oberoende lyder enligt FAR SRS svenska översättning:

1. **Faktiskt oberoende**, *independence in fact* – det sinnestillstånd som tillåter en individ att ha en åsikt som inte äventyras av influenser som påverkar det yrkesmässiga omdömet samt agera med integritet, opartiskhet samt med professionellt omdöme.
2. **Synbart oberoende**, *independence in appearance* – att undvika sådana förhållanden om omständigheter som är så betydelsefulla att en kunnig och omdömesgill person med insikt om alla relevanta omständigheter, inklusive vidtagna motåtgärder, skulle anta att

¹⁵⁴ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 237

¹⁵⁵ Ibid. s. 231

¹⁵⁶ FAR SRS – Yrkesetiska regler, *Code of Ethics for Professional Accountants* (2007), avs. 290

integriteten, objektiviteten eller den professionella skepticismen hos ett revisionsföretag, eller en person i ett styrkandeteam, äventyras.¹⁵⁷

Dessa distinktioner med avseende på oberoendet har legat till grund för utformningen av IFAC:s yrkesetiska regler. Utgångspunkten är att revisorns oberoende ska anses vara säkrat då revisorns förhållande till de faktorer som kan hota oberoendet sammanfaller med de förväntningar som finns hos intressenten som har kännedom om de relevanta faktorerna angående revideringen.¹⁵⁸ De parter som omfattas av dessa yrkesetiska regler är de noterade bolagen samt de bolag som är av allmänt intresse. Det ansvar som finns att säkerställa vad gäller det faktiska och det synliga oberoendet ligger på personnivå, byrånivå samt på den nivå som gäller för granskningsteamet.¹⁵⁹

Samtidigt som IFAC anför att det finns generella hot mot oberoendet och att de räknar upp vissa omständigheter som skulle kunna vara ett oberoendehot har de inga direkta förbudssituationer, reglerna är till största del principbaserade. De omständigheter som presenteras i "Code of Ethics for Professional Accountants" är inte tänkt att vara en förbudslista med uttömmande svar för vad som är en oberoende revisor. Denna ska istället tillämpas som ett ramverk, som en principbaserad modell där både bolag, revisorn och granskningsteam ska vara uppmärksamma på hoten mot oberoendet.¹⁶⁰

FAR SRS är den svenska professionella branschorganisation som har åtagit sig ett medlemskap.¹⁶¹ Med dess medlemskap i IFAC förbinder sig FAR SRS att medverka till att IFAC:s regler efterföljs så långt det är möjligt utifrån nationella förutsättningar. Åtagandet är av privaträttslig form, vilket innebär att det endast är de medlemmar i FAR SRS som berörs.¹⁶² Det ledande internationella yrkesetiska regelverket har kommit till att bli fastställt av IFAC. I Sverige är det dock FAR SRS som är den gällande

¹⁵⁷ FAR SRS – Yrkesetiska regler, *Code of Ethics for Professional Accountants* (2007)

¹⁵⁸ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 219

¹⁵⁹ Ibid. s. 219 ff.

¹⁶⁰ FAR SRS – Yrkesetiska regler, *Code of Ethics for Professional Accountants* (2007), avsnitt. 290

¹⁶¹ www.ifac.org

¹⁶² FAR SRS – Yrkesetiska regler, *Code of Ethics for Professional Accountants* (2007), avsnitt. 290

revisionsstandarden i Sverige, men FAR SRS har utvecklat sina yrkesetiska rekommendationer utifrån IFAC.¹⁶³

3.2.4 FEE, Fédération des Experts Comptables Européens

FEE är en annan internationell branschorganisation som har påverkat den svenska regleringen genom det svenska medlemskapet. FEE:s regelverk, som är en minimireglering, har också tagit ställning mot det oberoendehot som uppkommer då revisorn levererar andra tjänster än revisionstjänster till sin klient. FEE understryker att det finns flera hot mot oberoendet vid utförande av rådgivningstjänster åt revisionsklienten, häribland självgranskningshotet. Det finns inga direkta förbud som FEE föreskriver då de förespråkar ett flexibelt system. Trots detta finns det specifika fall då det *synbara* oberoendet särskilt anses vara i fara. FEE fastslår att en revisor inte får medverka vid upprättande av uppdragsgivarens bokföring eller redovisningshandling. FEE konstateras att grundbokföring och upprättande av bokslut i princip medför att det föreligger självgranskningshot. Därmed föreligger också ett allvarligt hot mot oberoendet, och då i synnerhet det *synbara*.¹⁶⁴

3.2.5 EU – principbaserade regler för att säkra oberoendet

Förutom IFAC:s och FEE:s regler har EG-kommissionen utfärdat en grundläggande rekommendation om revisorns oberoende som gäller för länderna i EU. EG-kommissionen har också upphävt det gamla, och utvecklat ett nytt åttonde bolagsdirektiv som har blivit det så kallade nya revisorsdirektivet.

Inom EU är bestämmelserna annorlunda jämfört med de strikta förbud som återfinns i amerikanska SOX. EU behandlar revisionsuppdragen på ett annat sätt. Istället för att det i lagen finns nedskrivet om vilka icke-revisionsuppdrag som inte är lagliga att utföra finns

¹⁶³ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 51

¹⁶⁴ Ibid. s. 217-219, 310

det istället principbaserade regler att följa. EU anger att en strategi som är principbaserad medför en bättre flexibilitet och kan på det sättet täcka det oändliga antal olika situationer och omständigheter som uppstår i medlemsländerna.¹⁶⁵ Revisorn får även motivera sina handlingar på ett tydligare sätt. Kommissionen har således en annorlunda inställning till hur revisorn ska upprätthålla sitt oberoende jämfört med den amerikanska lagstiftningen. EU:s principbaserade syn, utan detaljregler, har dock inte medfört att de ser mindre allvarligt på upprätthållandet av revisorns oberoende. EU anser att kraven på att en revisor ska vara oberoende är avgörande för att en tillförlitlig information ska användas och spridas på marknaden.

3.2.6 Grundläggande riktlinjer för revisorns oberoende

Genom att revisorn är oberoende höjs kvaliteten i revisionen och intressenternas förtroende kan därmed säkerställas.¹⁶⁶ Det är denna aspekt som i synnerhet har lyft fram EG:s rekommendation; ”Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer”, (2002/590/EG). Rekommendationen ska ge riktlinjer för hur oberoendekraven på revisorerna ska skötas. Rekommendationer i sin karaktär är inte rättsligt bindande, men de ska fungera som riktlinjer för medlemsstaterna. Rekommendationen ska gälla för hela revisorskåren i EU.¹⁶⁷ Tillförlitligheten i den finansiella informationen är viktig för alla intressenter. Förtroendet för revisorn måste därmed upprätthållas, i synnerhet för de företag som är av *allmänt intresse*. EU:s principbaserade utgångspunkt gör att det finns utrymme i denna rekommendation för att kunna anpassa sig efter den ständiga förändringen inom revisionsbranschen. Rekommendationen som är flexibel gör att revisorn själv får leva upp till ansvaret att rätta sig efter oberoendekraven. Kontrollen som finns över revisionen omfattar alla de personer som på något sätt påverkar revisionsprocessen. Rekommendationen innefattar bestämmelser som innebär att omständigheter som kan hota oberoendet hela tiden ska ifrågasättas både vad gäller revisorns arbete samt för alla de som ingår i revisionsprocessen, som på något sätt kan

¹⁶⁵ Kommissionens rekommendation, *Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer* (2002)

¹⁶⁶ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 167

¹⁶⁷ FAR SRS - Yrkesetiska regler (2007), s. 42

påverka uppdraget. Personer som inte är direkt kopplade till revisionsuppdraget ska även tas i beaktning då oberoendet analyseras och kontrolleras. Viktigt att poängtera är att EG-rekommendationen inte anser att det är relationen till klienten som gör att oberoendet hotas, utan att det är den *effekt* som uppstår av relationen. Varje enskilt uppdrag ska beaktas utifrån de specifika omständigheter som gäller, vilket således medför att oberoendehotet varierar från fall till fall. Kommissionen har därmed inte utarbetat några tydliga förbud som gäller vid samtliga uppdrag. Varje uppdrag ska istället behandlas efter dess specifika karaktär.¹⁶⁸

Det finns idag restriktioner i rekommendationen som säger att revisorn inte får lämna rådgivningstjänster till klienten om revisorn bedömer att klienten har för avsikt att använda dessa. Revisorn får således ge redovisningsråd men inte ta del i beslutsprocessen. För bolag av allmänt intresse gäller dock hårdare restriktioner. Rekommendationen anger att för de företag som är av allmänt intresse råder det i princip ett förbud mot revisorn eller revisionsbyrån att tillhandahålla redovisningstjänster som inte följer av revisionsuppdraget. För de bolag som inte är av allmänt intresse gäller inget förbud att biträda med andra redovisningstjänster utöver revisionsuppdraget.¹⁶⁹ Bolag kan på grund av sin storlek, typ av verksamhet eller aktieägareintresse representeras inom kategorin. Medlemsstaterna i EU får även själva utse andra företag som ska innefattas.¹⁷⁰ Kreditinstitut, försäkringsbolag, investmentbolag, fondbolag, pensionsbolag och noterade bolag är exempel som innefattas i kategorin. Bolagsformerna har ett större intresse utifrån, det vill säga fler intressenter, vilket gör att förtroendet för revisionen är extra viktig för att kunna trygga marknadens förtroende.¹⁷¹

3.2.7 Minimikrav för kvalitetssäkring

Det är i sig inte tillräckligt att fastställa grundläggande rekommendationer angående revisorns oberoende för att kunna garantera allmänhetens förtroende. Kommissionens

¹⁶⁸ Diamant, Adam, *Revisors oberoende* (2004), s. 212 ff.

¹⁶⁹ FAR SRS – Yrkesetiska regler (2007) kap. A

¹⁷⁰ Nya revisionsdirektivet (2006/43/EG) p.13

¹⁷¹ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 215 ff.

ytterligare rekommendation som behandlar minimikrav för kvalitetssäkring av lagstadgad revision, (2001/256/EG), har således också utarbetats.¹⁷² Kvalitetssäkring av revisionen är avgörande för att upprätthålla oberoendet och därmed för att kunna garantera en kvalitet för allmänheten. Denna rekommendation har således kommit att vara betydelsefull eftersom den har flyttat Sverige ett steg närmare mot att säkerställa revisionskvaliteten, varav oberoendet är en betydande beståndsdel. Idag sker kvalitetskontrollen i Sverige av Revisorsnämnden. Revisorsnämnden har tillsammans med FAR SRS samordnat regler och rekommendationer som ska antas gälla för branschen.¹⁷³ Olika system är nödvändiga för att kunna upprätthålla de principer som föreskrivs. I Sverige behandlar FAR SRS i sin rekommendation ”God yrkessed vid utövande av redovisningsverksamhet”, vikten av att upprätthålla en intern kvalitetskontroll för att upptäcka och förhindra jävsituationer.¹⁷⁴ Detta kommer att behandlas vidare i stycket om FAR SRS.

3.2.8 Det nya revisionsdirektivet

De båda rekommendationerna rörande grundläggande oberoendepprinciper samt kvalitetssäkring är båda kopplade till det numera upphävda åttonde bolagsdirektivet (84/253/EEG). Direktivet slutade gälla i juni 2006 på grund av dess bristfälliga karaktär. Det nya revisionsdirektivet (2006/43/EG) infördes istället, vilket måste antas av medlemsländerna senast 29 juni, 2008. Direktivet syftar till att harmonisera kraven på lagstadgad revision. Medlemsstaterna får införa hårdare krav, om inget annat motsäges.¹⁷⁵ Direktivet är till sin art inte fullständigt bindande men det kräver ett *bindande resultat* inom tidsperioden. Det är således upp till varje medlemsland att implementera och välja tillvägagångssätt för att uppnå kraven. Implementeringen sker ofta via lagstiftningen.¹⁷⁶

¹⁷² FAR SRS - *Yrkesetiska regler* (2007) s. 43

¹⁷³ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn – Oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 44

¹⁷⁴ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s 242-244

¹⁷⁵ Nya revisionsdirektivet (2006/43/EG), artikel 53 p. 1

¹⁷⁶ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 45

Även detta nya direktiv betonar vikten av oberoende revisionsbyråer och revisorer. Ett exempel på hot mot revisorns eller revisionsbyråns oberoende som direktivet tar upp, är då det förekommer andra tjänster än revisionstjänster åt revisionsklienten vilket då kan medföra ett självgranskningshot. Direktivet anger i sitt fjärde kapitel att vid förekommande av självgranskningshot bör det åligga medlemsstaterna att besluta om revisorn eller revisionsbyrån ska avsäga sig eller avstå från revisionsuppdraget. Det föreskrivs dock inte att medlemsstaterna är skyldiga att förhindra revisorer eller revisionsbyråer att utföra andra tjänster än revisionstjänster hos sin revisionsklient.¹⁷⁷ Detta innebär att medlemsstaterna ska se till att revisorn eller revisionsföretaget är oberoende vid utförandet av granskningen, vilket innebär att de ska se till att den lagstadgade revisionen inte utförs om det finns någon direkt eller indirekt ekonomisk, affärsmässig eller annan koppling till klienten som utgör ett hot mot oberoendet. I de direkta eller indirekta ekonomiska intresset innefattas också den tjänstgöring som omfattar andra tjänster än revisionstjänster.

Föreskrifterna i rekommendationen innefattar både revisorn, revisionsbyrån och dess nätverk¹⁷⁸. Om revisorn eller revisionsbyrån är utsatt för ett oberoendehot, såsom vid självgranskning och partiskhet, skall skyddsåtgärder vidtas. Om oberoendet äventyras får revisorn eller revisionsbolaget inte utföra revisionen. För de företag som är av allmänt intresse gäller vidare att medlemsstaterna också *ska* se till att de inte utför revisionen om det föreligger självgranskning.¹⁷⁹ Företag som är av allmänt intresse anses av Kommissionen ha en mer betydande plats och en större vikt ekonomiskt sett i samhället. Det är anledningen till att EU förespråkar striktare krav för dess revision.¹⁸⁰

Genom att belysa dessa utländska regelverk och normbildande organ kan vi på ett enklare sätt förstå hur revisorn kan påverkas i dess funktion som oberoende granskare och därmed även lättare förstå den svenska regleringen. Figuren nedan beskriver de

¹⁷⁷ Nya revisionsdirektivet (2006/43/EG) p.12

¹⁷⁸ Enligt EG-rekommendationen innefattar ett nätverk en större struktur, varav det finns en affärsverksamhet som den lagstadgade revisorn eller revisionsbyrån samarbetar med.

¹⁷⁹ Nya revisionsdirektivet (2006/43/EG) Artikel 22, p. 1-3

¹⁸⁰ Ibid. p. 23

övergripande internationella organ som har kommit att påverka den svenska revisorns förhållningssätt till sin revisionsklient.

| |
|---|
| Sarbanes-Oxley Act , amerikansk lagstiftning |
| |
| SEC , amerikansk finansinspektion |
| |
| IFAC , global revisorsorganisation |
| |
| FEE , europeisk revisorsorganisation |
| |
| Europeiska unionen , EG-kommissionen |

Figur 3.3 Översikt av de internationella organ som påverkar revisorns upprätthållande av oberoende i förhållande till revisionsklienten

Källa: Författarnas konstruktion

3.3 Den svenska regleringen

I detta avsnitt har vi för avsikt att klargöra för vilka svenska lagar och normer som verkar för revisorns upprätthållande av sin roll som oberoende granskare i Sverige.

3.3.1 Bestämmelser om jäv i aktiebolagslagen, då och nu

För aktiebolag finns bestämmelser om jäv i aktiebolagslagen, (2005:551), 9 kap. 17 §. Bestämmelserna reglerar de situationer som anses vara ett hot mot oberoendet och som således är olagliga att utföra. I 9 kap. 17 § 4 p. föreskrivs det i lagen enligt följande:

”Den får inte vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.”¹⁸¹

¹⁸¹ Aktiebolagslagen, 9 kap. 17 § 4 p.

Det är denna typ av situation som innefattar det så kallade byråjävet. Sedan införandet av 1975 års aktiebolagslag har byråjäv följaktligen uppstått då en revisor varit verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *grundbokföringen*.¹⁸² Numera har det alltså skett en lagskärpning mot byråjävet. Sedan den 1 januari 2007 har de nya bestämmelserna trätt i kraft. Lagskärpningen innebär en utvidgning av bestämmelserna där den som yrkesmässigt biträder klientföretaget vid *bokföringen* numera inte får vara revisor. Om en revisor är jävig enligt ovannämnda definition mister denne omedelbart sin behörighet till revidering av det berörda bolaget.¹⁸³

Enligt FAR SRS syftar lagändringen bland annat till att få den svenska associationsrättsliga lagstiftningen att stämma överens med den europeiska synen på revisorns oberoende, som återfinns i det EG-rättsliga regelverket. De utökade reglerna gällande jäv berör inte alla företag. De företag som träffas av lagen är de företag som har en skyldighet att utse minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen. För övriga företag gäller fortfarande de tidigare bestämmelserna gällande byråjäv vid biträde med grundbokföringen och prövning av hot mot revisorns opartiskhet och självständighet.¹⁸⁴

De berörda företagen är inte endast aktiebolag utan även föreningar, stiftelser, handelsbolag och näringsidkare.¹⁸⁵ Skärpningen kan sägas omfatta de ”större” företagen samt de som är moderföretag i ”större” koncerner. I samband med införandet av de nya jävsreglerna kom även en ny avgränsning för just dessa typer av företag.¹⁸⁶ För att den utvidgade lagen om byråjäv ska gälla för ett företag krävs det att företaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

¹⁸² FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s. 266

¹⁸³ *Ibid.* s. 266

¹⁸⁴ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 del 2* (2007), s. 266

¹⁸⁵ Prop. 2005/06:97 s. 1

¹⁸⁶ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 del 2* (2007), s. 266

1. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
3. företagets redovisade nettoomsättning har för var och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Uppfyller företaget mer än ett av ovanstående kriterier, (50/25/50), kategoriseras företaget som ett större företag. De skärpta reglerna gäller även företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad. Även kreditinstitut, värdepappersföretag och försäkringsföretag omfattas av den skärpta lagen. Lagen sträcker sig även till de moderföretag i en koncern då koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för var och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.¹⁸⁷

De nya bestämmelserna om byråjäv omfattar, utöver aktiebolagslagen, även en rad andra lagar. I Bilaga 1 går det att utläsa vilka lagar de nya bestämmelserna också berör.¹⁸⁸

3.3.2 Analysmodellen

I revisorslagen 20 §, som benämnts tidigare, ska revisorn vara opartisk, självständig och objektiv i sina ställningstaganden.¹⁸⁹ Revisorn ska enligt denna paragraf vara *faktiskt*

¹⁸⁷ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 del 2* (2007), s. 267

¹⁸⁸ Ibid. s. 267

¹⁸⁹ Revisorslagen 20 §

opartisk och självständig (independence in fact). Detta oberoende ansåg den dåvarande regeringen inte vara tillräckligt. De ville även garantera en *synbar* opartiskhet och självständighet (independence in appearance).¹⁹⁰ Förutom de generella förbud mot att utföra förtroenderubbande sidoverksamhet¹⁹¹, som gäller i revisorslagens 25 § har den så kallade analysmodellen tagits fram, vilken återfinns i revisorslagens 21 §. Modellen syftar till att reglera revisorns oberoende genom att denne inför varje uppdrag ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Råder en sådan omständighet som följer av lagens bestämmelser så ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Prövningen av uppdraget omfattar inte bara revisorn. Prövningen omfattar även de personer som tillhör samma revisionsföretag och som verkar inom samma revisionsgrupp^{192 193}.

Revisorslagens 21 § är utformad som en presumptionsregel, det vill säga att revisorn *antas* vara förhindrad att åta sig ett revisionsuppdrag i de fall som uppräknas enligt 1 st. 1 p., om det inte av förhållandena framgår att det inte föreligger en situation som gör det påkallat att ifrågasätta revisorns oberoende.¹⁹⁴ Revisorn är därmed i princip skyldig att avböja eller avsäga sig revisionsuppdraget när det finns någon typ av förtroenderubbande omständigheter som kan medföra att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet rubbas. Denna presumtion kan dock brytas. Om revisorn omprövar det enskilda fallet eller vidtar särskilda motåtgärder kan presumtionen resultera i att revisorn genomför uppdraget ändå.¹⁹⁵ Enligt regeringens proposition så räckte det följaktligen inte med en allmän bestämmelse om att en revisor måste avböja sig eller avsäga sig ett uppdrag när det finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Regeringen menar vidare att en sådan bestämmelse inte skulle vara tillräckligt effektiv då det skulle bli svårt att i de enskilda fallen bestämma om det föreligger förhållande som gör att revisorns opartiskhet och självständighet bör

¹⁹⁰ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 92

¹⁹¹ Förtroenderubbande sidoverksamhet beskrivs i FAR SRS som den verksamhet som ”kan gå ut över eller komma i konflikt med revisionsuppdraget”.

¹⁹² FAR SRS beskriver revisionsgrupp som en grupp av företag som ”får anses” stå i ett visst nära förhållande till varandra med ett betydande affärsmässigt samarbete.

¹⁹³ Revisorslagen 21 § 1 st. 1p.

¹⁹⁴ Prop. 2000/01:146 s. 60 ff.

¹⁹⁵ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 93

ifrågasättas.¹⁹⁶

Analysmodellen tar upp en rad typsituationer vilka kan rubba förtroendet för revisorns funktion som oberoende granskare. 21 § p.1 a respektive p.1 b behandlar de omständigheter som är intressanta att belysa ur ett byråjävperspektiv; *egenintressehotet* och *självgranskningshotet*. Vid egenintressehot gäller det att revisorn ska avsäga sig eller avböja uppdraget om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har ett direkt eller indirekt intresse i klientens verksamhet. Denna typ av situation kan uppkomma då det finns betydande affärsmässiga band med uppdragsgivaren som står utom revisionen. I vidare mening innebär detta att en revisor som också erhåller inkomster för till exempel fristående rådgivning, som kan anses vara betydande för revisorn eller revisionsbyrån, riskerar att förtroendet rubbas.¹⁹⁷ Det finns således en risk vid betydande uppdragsarvoden att revisorns opartiskhet och självständighet inte kan upprätthållas. Självgrenskningshotet som behandlas i 21 § 1 p. 1 b är en annan omständighet som kan riskera förtroendet för revisorns funktion. Detta uppkommer då revisorn eller någon i revisionsgruppen där denne är verksam också har lämnat fristående rådgivning som kan bli föremål för revisorns granskning. Dessa omständigheter i 21 § 1 p. kompletteras också av en generalklausul, 21 § 2 p. som innefattar att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget vid även vid andra situationer där revisorns opartiskhet eller självständighet kan rubbas.¹⁹⁸ Undantag görs dock i det enskilda fallet om det föreligger sådana särskilda omständigheter eller om åtgärder vidtagits som medför att det inte längre finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.¹⁹⁹

Av revisorslagens 24 § följer bestämmelser om att revisorn har skyldighet att noggrant dokumentera sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete ska kunna bedömas utifrån hans eller hennes opartiskhet och självständighet.²⁰⁰ Däribland följer att revisorn är skyldig att upplysa om varje betydelsefullt förhållande vid tillämpning av analysmodellen om vilka förtroenderubbade omständigheter som har identifierats samt

¹⁹⁶ Prop. 2000/01:146 s. 60

¹⁹⁷ Ibid. s. 61

¹⁹⁸ Prop. 2005/06:97 s. 22

¹⁹⁹ Revisorslagen 21 § 2 p.

²⁰⁰ Ibid. s. 24 §

om vilka åtgärder som har vidtagits för att undanröja eller neutralisera förtroendehotet.²⁰¹

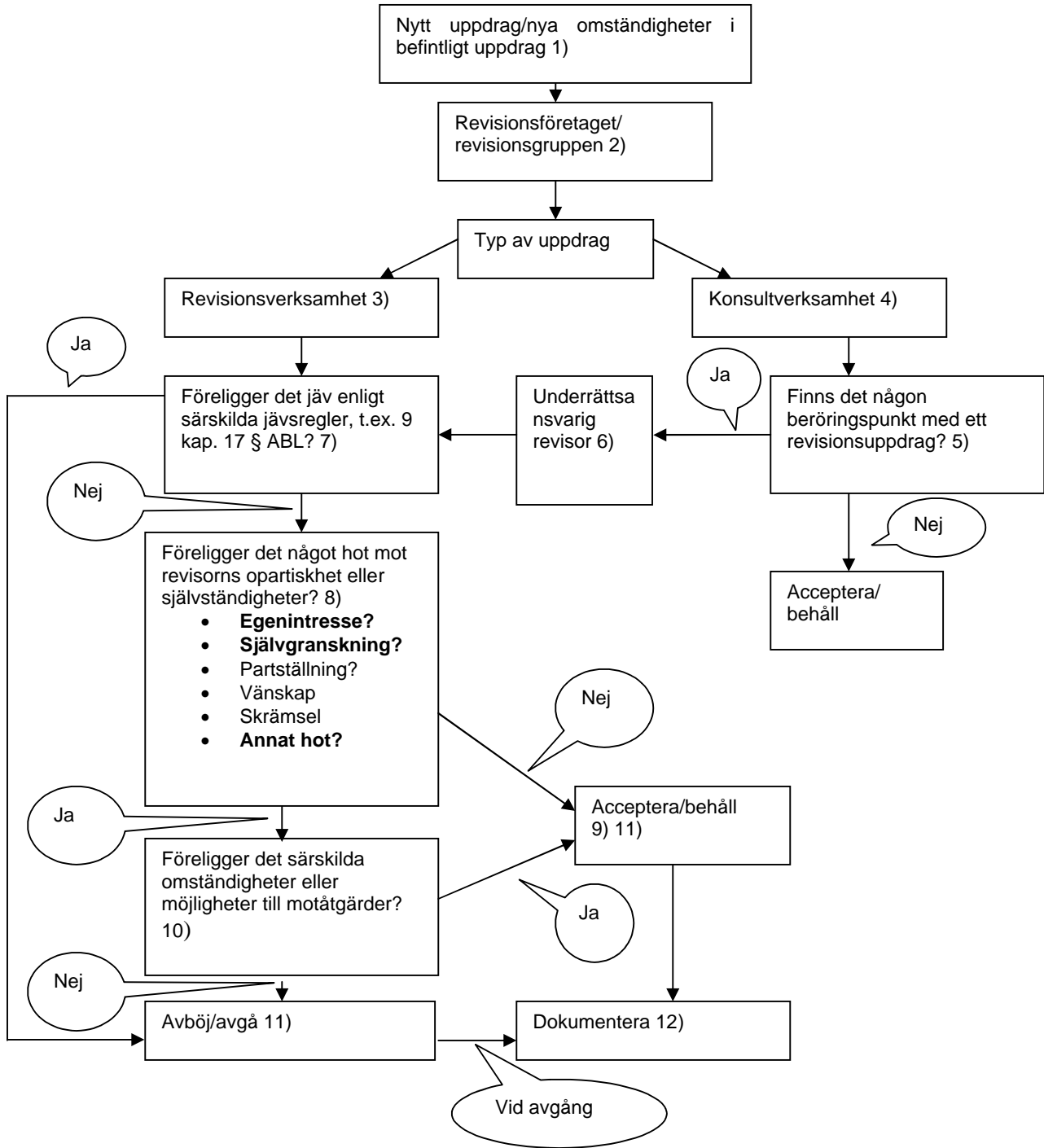
Den svenska analysmodellen kan ses som en följd av EG-kommissionens rekommendation om ”Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer” från 2002. Rekommendationen riktades till medlemsstaterna och kom att påverka den svenska utvecklingen av god yrkessed. Den nya svenska revisorslagen trädde ikraft innan EU hade hunnit fastställa sin rekommendation men lagen bygger trots det till stor del på EU:s tankegångar bakom rekommendationen.²⁰²

Analysmodellen är ett komplement till de mer allmänna reglerna om revisorns oberoende. Genom analysmodellen kan en individuell bedömning av revisorns oberoende göras. Generalklausulen i analysmodellen, 21 § 1 st. 2 p. skapar också ett utrymme för att särskilda omständigheter i specifika fall ska kunna beaktas för en enskild verksamhet. På så sätt kan en individuell bedömning göras av enskilda revisorer och stärka skyddet av revisorns oberoende.²⁰³ I nedanstående figur redogörs det för analysmodellens upplägg. Modellen anger hur revisorn går tillväga vid ett uppdrag för att säkra oberoendet.

²⁰¹ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 101

²⁰² FAR SRS – Yrkesetiska regler (2007), kap. A

²⁰³ Diamant, Adam, *Revisors Oberoende* (2004), s. 265



Figur 3.4: Illustration av analysmodellen

Källa: Promemorian, *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet* (2005)

3.3.3 FAR SRS – egenintresse och självgranskning

FAR SRS är branschorganisationen för revisorer och rådgivare i Sverige. Dess syfte är att utveckla normer för revisionsbranschen samt att skapa en förståelse och vara ett stöd för dess medlemmar²⁰⁴ i dess yrkesutövning och ekonomiska verksamhet.²⁰⁵ Medlemmar ska vilket även nämnts tidigare, följa lagar och regler, men också beakta IFAC:s yrkesetiska regler samt i EG:s rekommendation angående revisorns oberoende.²⁰⁶

I ”FAR SRS – Yrkesetiska regler” definieras närmare de av IFAC antagna regler som behandlar oberoendet. Här behandlas speciellt de hot mot oberoendet som kan uppkomma i form av egenintressehot och självgranskningshot vid tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster. Oberoendet antas då vara speciellt hotat, särskilt det synbara. Det föreskrivs vidare att det är nödvändigt för en revisor att utvärdera hoten vid en sådan situation. Det påpekas även att det är omöjligt att sammanställa en fullständig förteckning över alla de situationer som kan vara ett hot mot oberoendet vid tillhandahållande av sådana tjänster. Det föreskrivs dock inga förbud mot att ett revisionsbolag i allmänhet tillhandahåller tjänster utöver revisionsuppdraget om oberoendehotet har ”*reducerats till en acceptabel nivå*”.²⁰⁷ Här kan det utskiljas en tydlig skillnad mot den amerikanska lagen SOX. Den amerikanska lagen består istället av omfattande och mycket detaljerad lagtext som genom definitiva förbud ska säkra oberoendet.

Vid upprättande av till exempel räkenskaper eller finansiella rapporter anser IFAC, och därmed FAR SRS, att risk för självgranskningshot föreligger. Det är företagsledningen i klientföretaget som ansvarar för att räkenskaperna och de finansiella rapporterna ska upprätthållas. Om någon från revisionsbyrån eller dess nätverk understödjer klienten med sådana tjänster som egentligen är företagsledningens ansvar, finns det ett definitivt

²⁰⁴ FAR SRS betecknar sina medlemmar som antingen en revisorsmedlem eller en specialistmedlem.

²⁰⁵ www.farsrs.se

²⁰⁶ FAR SRS – Yrkesetiska regler (2007), kap. A.

²⁰⁷ Ibid. kap. C p. 290.158-290.162

självgranskningshot som inte kan reduceras.²⁰⁸ I sådana fall anses den självständiga befattning, som faller utanför revisionrådgivningen, ge upphov till jäv.²⁰⁹ Bestämmelserna för icke noterade revisionsklienter är mildare än restriktionerna för de noterade bolagen. I regleringen föreskrivs det att revisionsbyråer med noterade klienter inte i något fall kan reducera sitt oberoendehot om det utöver revisionen också tillhandahålls redovisnings- och bokföringstjänster, som innefattar upprättande av finansiella rapporter eller sådan information som ligger till grund för dessa. Jämfört med de icke noterade bolagen kan däremot oberoendehotet reduceras till den acceptabla nivån.²¹⁰

FAR SRS har valt att innefatta EG:s rekommendation som berör revisorns oberoende i de yrkesetiska reglerna. Därmed har branschorganisationen tagit ännu ett steg mot att skapa överensstämmelse men den europeiska samsynen på revisorns oberoende. FAR SRS har EG-rekommendationen som utgångspunkt när det gäller att påverka den goda yrkesseden inom den svenska revisionsbranschen. Sammanfattningsvis anger den antagna rekommendationen att revisorer eller revisionsbyråer som reviderar bolag av allmänt intresse inte ska få tillhandhålla redovisningstjänster. Det anses då uppstå ett självgranskningshot som inte kan reduceras. Restriktionerna mot de bolag som inte är av allmänt intresse har dock inget sådant förbud.²¹¹

3.3.4 Revisorsnämnden

Revisorsnämnden är den tillsynsmyndighet som ska utöva tillsynen vad gäller bedrivandet av revisionsverksamheter. Dess syfte är att säkerställa att revisorer, som är godkända eller auktoriserade, och revisionsbyråer upprätthåller en revisionsverksamhet som är av hög kvalitet och som uppfyller specifika etiska krav. Revisorsnämnden har också till uppgift att se till att följa de nationella och internationella förhållandena som har eller kan få en påverkan på tillsynen samt för utvecklingen av god revisors- och revisionsred.

²⁰⁸ FAR SRS – Yrkesetiska regler (2007), kap. C p. 290.166-290.168

²⁰⁹ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s. 268

²¹⁰ FAR SRS – Yrkesetiska regler (2007), kap. C p. 290.170-171

²¹¹ Ibid. kap. A, D

Revisorsnämnden har sedan länge ställt sig negativt till att låta revisionsbyråer även biträda revisionsklienten med bokföring. Resonemanget grundar sig på att Revisorsnämnden sedan tidigare har sett problem med gränsdragningen mellan redovisning och revision. Revisorer hävdar även att kombiuppdrag förbättrar kvaliteten på revisionen då de i ett tidigare stadie kan få information om eventuella felaktigheter samt att de får ett bättre helhetsbegrepp om bolaget när en kollega har skött bolagets redovisning. Revisorsnämnden har dock hävdad att revisorn kan få samma information om bolaget om det är en annan byrå som utför redovisningen.²¹²

| |
|---|
| Aktiebolagslagen , svensk lagstiftning |
| |
| Revisorslagen , svensk lagstiftning |
| |
| FAR SRS , svensk branschorganisation |
| |
| Revisorsnämnden , tillsynsmyndighet |

Figur 3.5 Översikt av de svenska organ som påverkar revisorns upprätthållande av oberoende i förhållande till revisionsklienten

Källa: Författarnas konstruktion

3.4 De nya bestämmelsernas konsekvenser

Konsekvensen för de företag som berörs av de nya de nya bestämmelserna om byråjäv blir att de inte längre kan få hjälp med sin bokföring genom att anlita den valde revisorns revisionsbyrå. Regeringens proposition föreslår istället att företaget ifråga anlitar en redovisningsbyrå eller en annan revisionsbyrå än den där den valde revisorn är verksam. Alternativet blir således att låta den anlitate revisionsbyrån fortsätta med bokföringen medan företaget anlitar en revisor från någon annan byrå för att sköta revisionsuppdraget.

²¹² Promemorian, *Några frågor om revision* (2003), s. 56-57

De berörda företagen kan också låta den egna personalen utföra all sin bokföring.²¹³ Jäv föreligger då någon av revisorns kollegor från samma revisionsbyrå biträder klientföretaget med någon del av bokföringen. Därmed är de så kallade kombiuppdragen numera förbjudna i de företag som berörs av den utvidgade lagen enligt 50/25/50 kriterierna.²¹⁴ Trots att ovanstående får konsekvenser för både de berörde företagen samt revisionsbyråerna skriver regeringen i sin proposition att de nya bestämmelserna inte bör få några kännbara effekter för näringslivet eller revisionsföretagen. Motivet till resonemanget grundar sig på tanken om att flertalet av de företag som berörs sköter sin bokföring på annat sätt än genom att anlita den valde revisorns revisionsbyrå.²¹⁵

De nya reglerna omfattar endast de revisorer som är verksamma inom samma företag som den som yrkesmässigt biträder klientföretaget vid bokföringen. Med andra ord gäller bestämmelserna inte för de revisorer som är verksamma inom samma koncern eller revisionsgrupp. Den frågan får istället prövas enligt revisorslagens analysmodell. Ett ytterligare undantag är att revisorn fortfarande får tillhandahålla revisionsrådgivning. I begreppet revisionsrådgivning avses rådgivning som berör klientföretagets revision, dock kan sådan rådgivning ibland även beröra redovisningen. Betydelsen av ovanstående blir att revisorn i företaget som berörs av de nya jävsreglerna ska lämna upplysningar om krav och som bland annat god redovisningssed ställer på revisionen samt lämna råd och förslag till förbättringar av företagets redovisning. All befattning som rör grundbokföringen anses dock falla utanför begreppet revisionsrådgivning och ger därmed upphov till jäv.²¹⁶

3.4.1 Undantag från de nya bestämmelserna

De nya bestämmelserna innehåller en del undantag även om de är få till antalet. Som tidigare nämnts omfattas inte mindre företag av de nya reglerna om byråjäv. För dem gäller de äldre bestämmelserna om att revisorn inte får vara verksam i samma företag

²¹³ Prop. 2005/06:97 s. 35

²¹⁷ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s. 268

²¹⁵ Prop. 2005/06:97, s 35

²¹⁶ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s. 268

som den som utför grundbokföringen. För de mindre företagen tillämpas fortsättningsvis tidigare gällande regler om byråjäv vid biträde med grundbokföringen samt prövning om hot mot revisorns opartiskhet och självständighet enligt revisorslagens analysmodell.²¹⁷

De nya bestämmelserna om byråjäv innehåller också en övergångsperiod där vissa övergångsregler gäller. Om uppdraget avser ett företags räkenskapsår som inletts före den 1 januari 2007 gäller inte de nya bestämmelserna. I dessa fall tillämpas istället de äldre bestämmelserna om byråjäv. Det betyder att en revisionsbyrå som påbörjat bokföringstjänster för ett företag under ett räkenskapsår som har inletts 2006 kan fortsätta att biträda företaget även med upprättande av års- eller koncernredovisning och annat bokslutsarbete som hänför sig till detta räkenskapsår.²¹⁸

De nya bestämmelserna väljer endast att hindra den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder revisionsklienten vid bokföringen att vara revisor. Innebörden blir således att jäv inte föreligger om revisorn är verksam i samma koncern eller revisionsgrupp. Frågan om huruvida en revisor enligt den sistnämnda situationen kan inneha revisionsuppdraget får istället prövas enligt revisorslagens analysmodell.²¹⁹

De nya bestämmelserna om byråjäv lämnar, till skillnad från vad som gäller enligt EG:s regelverk, inte något utrymme för revisionsföretaget att biträda sin klient med bokföring i nödsituationer. Istället anses det företag som drabbas av en nödsituation ha möjlighet att anlita en annan revisionsbyrå för att upprätta bokföringen.²²⁰

²¹⁷ FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007), s. 266

²¹⁸ Ibid. s. 268

²¹⁹ Ibid. s. 268

²²⁰ Ibid. s. 269

4. Sammanställning av intervjusvar

I följande kapitel kommer den insamlade empirin att presenteras i en sammanfattande form. Genom att presentera informationen på ett överskådligt sätt avser vi att klargöra för läsaren hur verkligheten ter sig. De intervjusvar som vi ansåg vara av störst vikt valde vi att lyfta fram i form av citat. På så sätt vill vi tydliggöra den information som ansågs vara mest betydelsefull och intressant för analysen.

4.1 Presentation av respondenter, revisionsbyråer

Revisionsbyråernas respondenter representerar de fyra internationellt största revisionsbyråerna. De byråer som presenteras är Öhrlings PriceWaterhouseCoopers med kontor i Lund, Ernst & Young, KPMG och Deloitte med kontor i Malmö. Representanterna har lång erfarenhet inom revisionsyrket och är godkända eller auktoriserade revisorer. En del av respondenterna har en ledande position inom sin byrå eller besitter någon annan spetskompetens inom området vi valt att undersöka. För att ge en bild av respondenterna och dess kompetens presenteras de närmare i figurerna nedan.

| Personliga besöksintervjuer | | | |
|---|--|---|--|
| Respondent Deloitte Per-Arne Pettersson | Respondent Ernst & Young Karl Englund | Respondent Öhrlings PriceWaterhouseCoopers (nedan kallat Öhrlings) Dan Andersson | Respondent KPMG Sten Humble |
| Auktoriserad revisor sedan 1990. Även Partner. | Arbetat med revision sedan 1995, godkänd revisor. | Auktoriserad revisor, arbetat på Öhrlings sedan 1984. | Auktoriserad revisor sedan 1977. |
| Chef över Deloitte revisionsavdelning i Malmö. | Arbetar mycket med kombiuppdrag och ägarledda företag. | Varit kontorschef i 10-12 år, men tillträdde en ny position i år som Risk Management Partner. | Arbetar som uppdragsledare för stora bolag och reviderar själv en del mindre till mellanstora företag. |

Figur 4.1 Presentation av respondenterna från besöksintervjuerna

Källa: Egen sammanställning utifrån intervjuerna

| Mail-intervju |
|--|
| Respondent Öhrlings PriceWaterhouseCoopers Anders Strömqvist |
| Byråjurist, Stockholm. |

Figur 4.2 Presentation av respondenten från intervjun per e-mail

Källa: Egen sammanställning utifrån intervjun

4.1.1 Intervjuguide med frågeställningar

Frågeformuläret som användes vid de personliga besöksintervjuerna bestod av frågeställningar som kan utläsas i Frågeformulär 1. Byråjuristen svarade på ett mindre antal frågor som var inriktade på det internationella inflytandet angående de nya bestämmelserna om byråjäv. Dessa kan utläsas i Frågeformulär 2.

Frågeformulär 1

Frågor rörande lagskärpningen

1. Hur skulle ni förklara begreppet byråjäv? Vad innebär byråjäv för er revisionsbyrå?
2. Hur ser ni kopplingen mellan den skärpta lagen och oberoendet?
3. Varför tror ni att lagen skärptes?
 - Ansåg ni att det vara nödvändigt att införa denna lagändring? Varför, varför inte?
 - Tror ni att skärpningen av lagen i Sverige är en följd av lagändringarna i USA?
4. Hur har er byrå förändrats i stort sedan lagskärpningen? (Omstrukturering på avdelningar, svårare arbetssituation, mindre kontakt med kollegor, nytt sätt att arbeta, etc.)?
5. Har ni med tiden ändrat er inställning till lagändringen?
6. Tycker ni att lagen ska omfatta alla företag i framtiden, det vill säga även de mindre företagen som idag inte berörs av lagskärpningen? Varför, varför inte?

Arbetsätt

1. Vad innebär kvalitet i revisionen för er?
 - Hur upprätthåller ni denna?
 - Tror ni att lagskärpningen har gjort det lättare eller svårare att upprätthålla kvaliteten?
2. Hur har revisorns arbete förändrats/hur har det påverkats sedan lagändringen?
 - Har arbets sättet komplicerats till följd av ändringen? I så fall på vilket sätt? Om inte, varför då?
3. Har ni genomfört någon form av utbildningsansats på grund av lagskärpningen?
4. Hur uppfattar ni skillnaden mellan revisionsråd och redovisningsråd?
 - Är det lätt eller svårt att dra en gräns mellan dessa?
 - Har gränsdragningen fått en större betydelse sedan lagskärpningen?

Kombiuppdrag

1. Vad anser ni är positiva respektive negativa effekter med kombiuppdrag, jämfört med att utföra uppdragen åtskilt?
2. Hur har ni tidigare gjort för att upprätthålla oberoendet och kvaliteten på kombiuppdrag?
3. Har kombiuppdragen gjort att ni någon gång upplevt en problematisk arbetssituation?
4. Finns det några situationer där ni tror att oberoendet kan riskeras till följd av kombiuppdrag?
5. Har ni förlorat klienter pga. att ni inte längre kan erbjuda dem kombiuppdrag? Vilka typer av klienter i så fall, revisions- eller redovisningsklienterna?
6. Vi har förstått att de högsta arvoden ligger inom redovisning/rådgivning, är det så och varför i så fall?

7. Blir man som revisor mer uppmärksam och noggrann då man vet att det inte är en kollega som har hjälpt klienten med den löpande redovisningen? Varför i så fall? Vad innebär detta i sin tur för kvaliteten på revisionen?
 8. Kommer ni i framtiden att sluta med kombiuppdrag även för de mindre bolagen, som idag inte omfattas av lagskärpningen, eller har ni redan gjort det? Varför, varför inte?
 9. Har ni inom byrån några egna regler som ni beaktar utöver lagen för just kombiuppdrag?
 10. Anser ni att skärpningen av lagen har förändrat er oberoendesituation på något sätt? I så fall hur?
-

Frågeformulär 2

1. Vad anser du vara orsaken till att de nya bestämmelserna om byråjäv infördes i Sverige?
 2. Anser du att införandet av bestämmelserna är en följd av internationaliseringen av redovisnings- och revisionsstandarderna?
 3. Anser du att de nya bestämmelserna ökar intressenternas förtroende för revisionen, i så fall på vilket sätt?
 4. Anser du att de nya bestämmelserna är nödvändiga för Sverige, i så fall varför, varför inte?
-

4.2 Respondent Öhrlings, Dan Andersson

4.2.1 Kvalitet

För att en viss kvalitet ska kunna upprätthållas på revisionen anser Andersson att revisorns förståelse för den verksamhet som revideras och den situation klienten befinner sig i är av stor vikt. Han tar även upp värdet av revisorns förståelse för det regelverk som används, vilken kompetens som krävs samt hur redovisningsregler rent tekniskt ska tillämpas. *”Har jag den förståelsen så kan jag nog leverera något med bra kvalitet”*, menar Andersson. När det gäller de nya bestämmelsernas påverkan på kvaliteten så anser Andersson att de varit obetydliga. Andersson menar att de nya bestämmelserna, som har lett till att gränsvärdena har flyttats från företag av allmänt intresse ner till mindre bolag, endast har påverkat kvaliteten marginellt. Positivt med de nya bestämmelserna är enligt Andersson att branschen kan få ett ökat professionellt ifrågasättande, vilket uppkommer till följd av de nya gränsdragningarna i implementeringsprocessen till följd av att nya regler införs. *”Professionellt ifrågasättande är något som är väldigt vanligt i branschen och finns det mycket av det så är det hög kvalitet, för då gör man inget förrän man känner sig rimligt säker.”* Han anser följaktligen inte att de nya bestämmelserna haft något direkt inflytande på kvaliteten men att ifrågasättandet som de gett upphov till kan vara av betydelse. Han påpekar dock att de nya bestämmelserna kan leda till att *”... man kanske känner sig lite misstrodd, att man inte kan sköta sitt jobb...”*.

4.2.1.1 Oberoende

Öhrlings har sedan tidigare ständigt arbetat med frågor kring oberoendet. Andersson menar att det är en självklarhet att det finns ett samband mellan de nya bestämmelserna och oberoendet. Andersson anger dock att arbetet med kombiuppdrag skiljer sig åt från kontor till kontor, beroende på vilken kategori av uppdrag kontoret i fråga tar sig an. Det medför att om kontoret haft en stor andel klienter som uppfyller kraven för mellanstora

till stora bolag och utträttat kombiuppdrag på dessa innebär de nya bestämmelserna en stor förändring. För Öhrlings kontor i Lund har det ännu inte inneburit någon omfattande förändring då byrån sedan tidigare arbetat på ett liknande sätt.

Andersson nämner ett exempel där en oberoendekonflikt har uppstått på grund av de nya bestämmelserna och förklarar att byrån löst problemet genom en diskussion med klienten. Lösningen har då blivit att ta in en ny byrå som ska upprätthålla redovisningen eller revisionen. Ibland är det helt uppenbart och självklart hur revisorn ska gå till väga menar Andersson, men han medger att det ibland kan bli en diskussion kring situationerna.

Öhrlings har satsat mycket på att utveckla sin redovisningsavdelning eller "...affärsservice...", som Andersson benämner det. Han medger att i de flesta fall där byrån haft chans att välja mellan revisions- och redovisningsuppdrag har de valt redovisningsuppdraget. Istället för att förlora uppdrag ser Andersson fler möjligheter och anser att Öhrlings snarare har vunnit uppdrag.

"Vi har fått in ett par riktigt stora redovisningsuppdrag där då våra konkurrenter tar revisionsuppdraget. Det går ju då i linje med vår satsning där vi valt att utöka affärs- och redovisningsservicen."

Beslutet har Öhrlings fattat utifrån en kombination av anledningar. Dels på grund av byråjäv men också till följd av den förväntade avveckling av revisionsplikten. Andersson menar vidare att deras byrå inte bara styrs av regelverk utan även av affärsmöjligheter. Andersson beskriver att några av deras konkurrenter inte valt att satsa på redovisningen samt att Öhrlings har ett väldigt utbrett kontorsnät. Redovisningstjänster innebär daglig eller åtminstone veckovis kontakt medan revisionstjänster ofta bara kräver en årlig kontakt. Det finns således ett högre arvode att tjäna inom redovisningstjänster. Andersson förklarar vidare: *"Så därför har vi förutsättningar för redovisningstjänsten och har valt att utveckla den."*

Andersson känner inte till att byrån behövt tacka nej till något uppdrag eller att de har förlorat några klienter på grund av de nya bestämmelserna. Han menar dock att de nya bestämmelserna förmodligen kommer att leda till att Öhrlings utvecklar mer kontakt med sina "... kollegor..." på andra byråer. På kontoret i Lund har kontakten med andra byråer inte ökat i någon större omfattning, eftersom det sedan tidigare har funnits etablerade kontakter med både större och mindre byråer. Det har då handlat om en klient som frågat om Öhrlings har kunnat tillhandahålla något som byrån inte haft möjlighet att utträta ur ett oberoendeperspektiv. Öhrlings har således fått rekommendera en annan byrå till sin klient. Andersson ser kontakten med de andra byråerna som något positivt och uppfattar dem mer som sina kollegor än som sina konkurrenter.

För att hantera problematiken med oberoendet och därmed upprätthålla kvaliteten på revisionen har Öhrlings satt en tydlig gräns mellan revision och redovisning samt varit uppmärksamma på att revisorn inte ska granska sitt eget arbete.

4.2.1.2 Kombiuppdrag

Öhrlings har sedan tidigare hanterat många kombiuppdrag och Andersson anser att Öhrlings har klarat av att hantera de ibland problematiska situationer som kan uppstå. När det gäller kombiuppdrag så ser Öhrlings, som också vuxit kraftigt inom redovisning den senaste tiden, positivt på att byråns och dess anställda även sysslar med redovisning. En förutsättning har dock tidigare varit att det skett i andra uppdrag än det som revisorn reviderar, för att oberoendet och därmed kvaliteten ska kunna vidmakthållas.

"För oss är det lärorikt då medarbetarna arbetar med redovisning och revision. Det är så olika världar. Har man förståelse för hantverket blir man en bättre revisor."

Andersson anser att det finns fördelar att hämta för både revisionsbyråerna och företagen när det gäller kombiuppdrag. *"Jag ser egentligen bara fördelar med kombiuppdrag."* Han menar att revisorns arbete underlättas av att redovisaren finns nära till hands. Andersson

anser det vara en trygghet när det är en kollega som biträder med redovisningen. Det blir då tydligt vilken utbildning och kompetens denne har samt vilka rutiner personen arbetar efter. Öhrlings har bland annat speciella bestämmelser för deklarerationer och Andersson menar att det är en klar fördel för revisorn att veta att deklarerationen är hanterad enligt deras striktare regelverk då revisionen sedan ska genomföras. Han fortsätter förklara att revisorn inte kan veta hur deklarerationen är utförd då det är en annan byrå som har utfört den, men medger också att den då kan vara minst lika bra. Andersson menar vidare att kombiuppdrag rent praktiskt har fördelar för klienten då det blir enklare för denne att endast ha en byrå att vända sig till. Han påpekar dock att fördelen endast visar sig för de företag som inte redan har en egen eller outsourcad ekonomiavdelning.

4.2.2 Tilltro

Andersson tror inte att alla revisions- och redovisningsbyråer följer samtliga regler som finns för att säkerställa oberoendet fullt ut. *"Det är ju bara att konstatera att alla inte följer det."* Andersson förklarar att de stora byråerna har haft förutsättningar som krävs för att klara av oberoendehanteringen bättre eftersom de har fler än två anställda, vilket har gjort det fysiskt genomförbart att låta en revisor sköta redovisningen och en annan revisionen.

Andersson menar vidare att den svenska regleringen som hanterar oberoendet inte är kristallklar, vilket lett till att ifrågasättandet är väldigt vanligt inom branschen. Kvalitet är då något som finns inpräntat i branschen genom ifrågasättandet och avstämningar revisorer emellan, menar Andersson. Det är dock något som intressenterna inte alltid har så stor inblick i.

Andersson berättar även att Öhrlings har mycket workshops kring analysmodellen och de frågor som revisorerna berörs av. Anledningen till detta menar Andersson är att det inte går att ha en lathund som säger vad revisorn får och inte får göra.

”När vi sitter och diskuterar så har vi olika åsikter om hur man ska göra i precis samma case. Så tycker jag det ska vara. Jag vill inte ha det som i USA med ”kokboksreglerna”. Låt oss vara fria tänkare och kunna motivera det. Det blir en helt annan flexibilitet i sättet att hantera det.”

Samtidigt är Andersson medveten om att det finns personer inom branschen som utnyttjar friheten men anser trots allt att den stora massan klarar av att hantera denna typ av lagstiftning på ett bra sätt.

Andersson anger att de nya bestämmelserna kommer tydliggöra revisorns arbetssätt. Han anger att branschen inte varit tillräckligt bra på att tala om vilka rutiner som följs. *”Ingen har riktigt vetat att vi har så pass utvecklad revision redan, som hanterar den här frågan.”* Han anger också att det är branschens mentalitet att vara försiktig. Han berättar att revisionsbyråerna fick börja marknadsföra sig först för ett antal år sedan, men att branschen är oerhört *”... tafatt...”* på marknaden jämförelsevis med andra vinstdrivande organisationer. *”Men hela branschen genomsyras av den här traditionen av försiktighet. Vi är inte alls bra på att tala om hur pass duktiga vi är på att hantera vårt oberoende.”* Han menar därmed att de nya bestämmelserna som tydliggör för intressenterna hur revisorn arbetar kommer få en positiv effekt på det synbara oberoendet.

4.2.2.1 Revisionsråd respektive fristående rådgivning

Andersson förklarar begreppet revisionsråd som *”... en konsekvens av utförd granskning...”* Övriga råd anser han vara fristående rådgivning. Gränsen mellan att skilja på revisionsråd och fristående rådgivning är enligt Andersson ett problem. *”Den gränsen är jättesvår i vissa lägen.”* Det gäller att formulera sig på ett korrekt sätt för att undvika självgranskningsshotet och för att inte riskera oberoendet. Gränsen är därmed hårfin mellan revisionsråd och fristående rådgivning, vilket gör att oberoendehot lätt kan uppstå och därmed påverkas tilltron till revisionen.

”Jag kan ju få en fråga: Jag har tänkt ta ut 100 000 kronor ur bolaget, hur ska jag göra? Då säger jag: gör så här. Då blir det självgranskning. Men säger jag istället: Det finns tre alternativ som innebär olika saker. Då är det okej, det får jag göra.”

Andersson anser inte att det blir någon skillnad till följd av de nya bestämmelserna när det gäller att dra gränsen mellan revisionsråd och fristående rådgivning, eftersom gränsen redan funnits sedan tidigare. Öhrlings diskuterar denna fråga oerhört mycket på sina utbildningar och är tydliga med att skapa förståelse för vad skillnaden mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning är. *”Förstår man inte den skillnaden så trillar man ju ständigt dit.”* Det är ju även så, anger Andersson, att om klienterna har olika kompetens när det gäller redovisning så kan revisorn inte ge samma svar till dem båda. Anledningen till det förklarar han är att den ena klienten gör precis som revisorn säger, medan den andra ifrågasätter och baserar sitt beslut på egen kompetens. Andersson påpekar även att det finns en större förståelse för lagstiftningen om byråjäv hos de större företagen än hos de mindre, vilket gör det lättare att undvika oberoendehot i de stora bolagen.

4.2.3 Överensstämmelse

Öhrlings har sedan länge konfronterat problematiken med jäv och byråjäv. Vad gäller att urskilja en skillnad mellan den gamla regleringen och de nya bestämmelserna angående byråjäv förklarar Andersson följande: *”... de reglerna som gäller för individen gäller nu för byrån, det vill säga byrån får inte lov att göra detta längre.”* Det vill säga att byrån inte längre får lov att granska sig själv. Andersson menar därmed att de jävsbestämmelser som funnits sedan tidigare, med undantag för de bolag som är av allmänt intresse, endast setts ur ett individperspektiv. Han anger vidare att mycket av revisorns arbetssätt har varit självklart i de yrkesetiska reglerna och jävsregleringar som funnits. Andersson framhäver därmed att byråjävet, enligt de nya bestämmelserna, redan gällt sedan tidigare i enlighet med EG-rekommendationen. Innebörden av de nya bestämmelserna blir därmed att gränserna har blivit striktare från att gälla större och mer publika bolag till de bolag som

uppfyller mer än ett av 50/25/50 kriterierna. Då Öhrlings redan har använt sig av rutinerna i praktiken för de bolag som är av allmänt intresse, anger Andersson att de nya bestämmelserna inte kommer få någon oroväckande effekt. Andersson är även klar över sin åsikt gällande de nya bestämmelserna. *”Jag tycker inte att lagen har varit nödvändig. Branschen har varit duktig på att klara detta.”* Resonemanget om skärpt oberoendekrav har även funnits länge på börsen, uppger Andersson. Med avseende på detta har det därmed sedan tidigare funnits goda överrensstämmelser i praktiken i förhållande till EG:s regelverk, eftersom det endast är gränsvärdet som har flyttats ned mot de mindre och mellanstora bolagen. Andersson anser följaktligen att det inte vore nödvändigt att införa de nya bestämmelserna och att arbetssättet som EG-rekommendationen förskriver redan har funnits till stor del i branschen.

Andersson anser att den svenska anpassningen till EG:s rekommendationer tog vid då analysmodellen infördes i den svenska lagstiftningen. Andersson berättar vidare att arbetet med att utveckla den svenska analysmodellen pågick under tiden som skandalerna i USA inträffade, och när analysmodellen blev fullbordad såg det ut som att den var en följd av det som hänt i USA. Han menar därmed att diskussionen om revisorns oberoende redan var uppmärksammat i bland annat EU innan skandalerna tog vid.

När det gäller inflytandet på de nya bestämmelserna om byråjäv i Sverige anser Andersson att den allmänna diskussionen kring revisorns oberoende har influerat skärpningen. Han tror att ämnet har uppmärksammat av politiker, som har ett intresse för att driva populära frågor, samt av andra intressenter vilket kan ha lett till de nya bestämmelserna. Andersson ser inte något direkt samband med införandet av SOX i USA och de nya bestämmelserna i Sverige. Han är istället av en annan åsikt:

”Jag tror inte att de nya svenska bestämmelserna om byråjäv är en följd av införandet av SOX i USA, eftersom resonemangen har funnits långt tidigare.”

Vad gäller SOX så anser Andersson att de tagit i för mycket vilket även visat sig i USA där lagstiftarna nu får vidta åtgärder.

4.2.4 Sammanfattning

Andersson har svårt att se att de nya bestämmelserna skulle vara nödvändiga för att upprätthålla revisorns oberoende, då han anser att branschen sedan tidigare har klarat av att hantera kombiuppdrag och dess svårigheter. Han anser följaktligen inte heller att de nya bestämmelserna har haft något direkt inflytande på kvaliteten men att ifrågasättandet som de gett upphov till kan vara av positiv betydelse. Samtidigt har Andersson en viss förståelse för bestämmelserna eftersom han inte tror att alla följer de regler som finns för att säkerställa oberoendet. Andersson anser vidare att de nya bestämmelserna klargör för företagets intressenter hur revisorn arbetar och på så sätt stärks det synliga oberoendet. Han menar att införandet av de nya bestämmelserna inte kommer att innebära några stora förändringar för Öhrlings eftersom det sedan tidigare har funnits en god överrensstämmelse med EG:s rekommendationer, då byrån har jobbat enligt liknande bestämmelser.

4.3 Respondent Ernst & Young, Karl Englund

4.3.1 Kvalitet

Englund anser inte att de nya bestämmelserna kommer att ha någon påverkan på revisionens kvalitet. Han anser därmed att de inte är nödvändiga att införa då de inte tillför något kvalitativt. Englund menar vidare att de klienter som träffats av bestämmelserna sedan tidigare kunde hantera frågorna som lagstiftningen är avsedd att behandla. Det vill säga att de berörda företagen kan hantera redovisningen själva och att de därmed endast är i behov av revision.

Englund anser att den kontakt med andra byråer, som Ernst & Young har idag, fungerar utmärkt. Han fortsätter berätta att samarbete mellan byråer ibland kan komma att påverka kvaliteten och medger att: *”... i vissa fall kan det medföra en sämre kvalitet på revisionen.”* Englund menar att det beror på hur klienten förmedlar sin information till byråerna. *”Det finns en risk att det blir ett glapp i informationen då företagen som är vana vid att lämna information till en part helt plötsligt ska lämna informationen till två parter.”*

4.3.1.1 Oberoende

Ernst & Young har under de tidigare bestämmelserna om byråjäv använt sig av en oberoendevärdering som en del i kvalitetsuppföljningen. Byrån har då använt sig av EPA-modellen (”en praktisk analysmodell” utarbetad av Ernst & Young) för att undvika konflikter kring oberoendet mellan revision och konsultation. Han ser inte att de nya bestämmelserna skulle innebära att det blir enklare för revisorerna att upprätthålla sitt oberoende, eftersom byråerna redan tidigare har kunnat hantera den problematiken. Englund kan dock se svårigheter och problem med oberoendehot som kan uppkomma i vissa situationer. Englund syftar framförallt på att hot mot oberoendet kan förekomma där frågan uppstår om hur pass delaktig revisorn får bli i klientens egna beslut.

”Gränsen är fin mellan att lämna ett objektvt råd, det vill säga, när man lämnar information kring ett område och då får följdfrågan: Vad hade du gjort? Då blir man helt plötsligt ställd inför en situation, och då gäller det att man klargör för kunden vad som gäller angående reglerna.”

Englund tydliggör även med ett annat exempel och redogör att det uppstår en problematik om revisorn säger: *”Ja, så här hade jag gjort, och den som revisorn gett råd till sedan säger: Men det här blev ju fel.” Där har vi ju en sådan situation direkt.”* Denna situation bli således svår att hantera i praktiken, då revisorn inte får vara en del i klientens beslutsprocess eller granska sig själv.

Ernst & Young har inte förändrats organisationsmässigt på grund av de nya bestämmelserna. Istället ser byrån annorlunda på hur marknaden ska bearbetas. Englund berättar att byrån gått ut och informerat om de nya bestämmelserna för sina klienter. Han berättar vidare att Ernst & Young även har försäkrat sig om att vara först med att informera nya potentiella klienter, det vill säga konkurrenternas klienter. Ernst & Young sysslar med både revision och redovisning och ser fördelar med att kunna erbjuda de båda tjänsterna till sina klienter. *”Där man inte har det ena kan man ha det andra, marknaden blir helt enkelt större.”* Englund anser inte att det blir så stora skillnader i praktiken till följd av de nya bestämmelserna. Han bedömer att majoriteten av byråns klienter som omfattas av bestämmelserna redan har en fungerande ekonomifunktion och därmed blir effekterna av de nya bestämmelserna inte så stora. Englund kan dock se att bestämmelserna kan komma att ge vissa effekter.

”Det som de nya bestämmelserna tangerar är den tekniska framställningen av en årsredovisning. Där kan den förstärkta lagen få en effekt, eftersom inte alla ekonomiavdelningar klarar den hanteringen.”

4.3.1.2 Kombiuppdrag

Englund berättar att kombiuppdrag ibland har lett till problematiska arbetssituationer. *”Man har många gånger tänkt på hur ett uppdrag ska rymmas i EPA-modellen.”* Englund berättar vidare att man ställt sig frågor som: *”... kan jag hjälpa till med detta? Kan jag göra detta, Kan jag inte göra det? Vad finns det för omständigheter, motåtgärder och så vidare?”*

Englund anser dock att det finns övervägande fördelar att hämta med kombiuppdrag speciellt för klienterna. *”De får en enhetlig rådgivning och information som företagarna behöver.”* Han menar även att det blir mer tid- och kostnadseffektivt till följd av kombiuppdrag eftersom klienterna inte tvingas lämna samma information till flera byråer och personer. Englund har även en negativ synvinkel på kombiuppdragen. Han menar att det kan uppstå vissa svårigheter. *”Det blir väldigt färgat av den enskilda personens uppfattning.”* Englund förklarar vidare att det kan uppstå en risk för att det blir en beroende ställning, då det saknas objektiva ögon som ser på redovisningen. Han påpekar dock att dessa svårigheter alltid bör ställas i förhållande till kostnadsnyttan.

4.3.2 Tilltro

Englund anser att de nya bestämmelserna om byråjäv kan påverka det synliga oberoendet. Han menar dock att oberoendeproblemet kvarstår för de intressenter som anser att revisorn inte kan vara oberoende kontra den som betalar arvodet.

”De som är av uppfattningen att det här ändå är en betald kår, de har ju den uppfattningen ändå eftersom vi får betalt av de vi ska granska oavsett om man har jävsfrågor eller inte.”

4.3.2.1 Revisionsråd respektive fristående rådgivning

Englund anser att gränsdragningen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning varierar mycket från uppdrag till uppdrag. Han anser vidare att det inte riktigt går att dra en generell gräns för när en revisor går över till att vara jävig. *”Det är upp till var och ens yrkesmässiga etik att dra gränsen.”* Revisorsnämnden har sina synpunkter, men Englund anser det även vara svårt att tyda utifrån denna praxis vart gränsen ska dras. Gränsen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning har även funnits tidigare för kombiuppdrag, men då har problemet hanterats organisatoriskt genom att en annan person än revisorn har upprättat redovisningen. Lösningalternativet kommer idag inte att utgöra ett alternativ då övergångsperioden av de nya bestämmelserna upphör. Frågan har således redan funnits i praktiken, men på grund av de nya bestämmelserna har den nu hamnat mer i fokus.

4.3.3 Överensstämmelse

Englund som inte tittat närmare på propositionen tror att de nya bestämmelserna har uppstått på grund av ett internationellt inflytande. Han tror till viss del att de nya bestämmelserna influerats av införandet av SOX i USA, men att den allmänna diskussionen kring jävsfrågor har haft ett större inflytande. Englund påpekar dock att han har svårt att se någon omedelbar koppling mellan vare sig SOX eller den allmänna debatten. Han anser dock att den allmänna debatten har en viss påverkan på lagstiftaren i förlängningen.

Englund förklarar att det uppstått en ny gränsdragning som måste följas efter införandet av de nya bestämmelserna. Byråjävsproblematiken omfattar nu en större del av redovisningen, fortsätter han. Englund syftar här på skillnaden mellan de nya bestämmelserna och de tidigare, det vill säga att revisionsbyrån idag inte får lov att bistå klienten med någon del av bokföringen. Den nya gränsdragningen för byråjäv är således ett steg mot att nå överensstämmelse med den europeiska samsynen på revisorns oberoende.

4.3.4 Sammanfattning

Englund anser inte att de nya bestämmelserna om byråjäv är nödvändiga för att stärka revisorns oberoende. De nya bestämmelserna har inte inneburit någon större förändring för byrån strukturmässigt, utan skillnaden har visat sig i byråns sätt att angripa marknaden. Englund ser dock en viss problematik kring kombiuppdrag och kan urskilja negativa aspekter och problematiska situationer. Englund anger emellertid inte att de nya bestämmelserna kommer att leda till någon bättre kvalitet på revisionen eller några större skillnader i praktiken.

4.4 Respondent KPMG, Sten Humble

4.4.1 Kvalitet

Humble anser inte att de nya bestämmelserna har påverkat revisionens kvalitet. *”Oavsett om vi upprättar en redovisning eller någon annan så ska vi göra samma arbete.”* Han syftar då på att det inte ska spela någon roll om det är den egna byrån som gjort redovisningen eller om det är någon annan byrå som utfört den. Humble anser dock att de nya bestämmelserna gör att revisorn kommer att bli något mer noggrann med att se på var de formella gränserna går och därmed vidta mer synliga åtgärder i framtiden. Ännu har effekten inte varit av detta slag men han tror att det kan visa sig efter den övergångsperiod som nu råder.

4.4.1.1 Oberoende

”Byråjäv för mig är då man granskar sitt eget arbete”, anger Humble. En möjlig innebörd av detta blir att revisorn inte ser lika allvarligt på granskningen som han eller hon annars borde göra, fortsätter han. Humble tar upp konsultation som ett exempel på problem som kan ha uppstått under den tidigare lagstiftningen om byråjäv. *”Hur reagerar man när man märker att det råd man gett är åt helvete?”* Det är sådana *”... delikata...”* situationer som kan uppstå när revisorn ska granska byråns arbete. Humble tar upp vikten av att revisorn ska kunna vara så pass självständig så att han eller hon kan yttra sig då något är fel. Byrån har under tidigare bestämmelser om byråjäv upprätthållit oberoendet genom att låta en annan revisor än den som upprättat redovisningen granska den.

Byrån har erfarenhet av den komplexitet som konsultation och rådgivning kan leda till. Humble berättar om situationer som dyker upp då han skulle vilja konsultera men inte kan göra det på grund av att lagen förbjuder det. Han beskriver också om hur det går att komma runt problemet genom att formulera sig på ett visst sätt som gör att klienten får tänka till och sedan vända sig till en annan, rådgivande byrå.

Humble förklarar att vissa redovisningsuppdrag genererar ett större arvode för byråerna än vid många av revisionsuppdragen. Han menar vidare att *"... företagen upplever redovisningen som något positivt medan revisionen endast är ett nödvändigt ont."* Det blir därmed betydligt lättare att sälja in ett sådant uppdrag eftersom företagen upplever att nyttan finns i redovisningen, samt konsultationen, och är därmed beredda att betala mer för dessa tjänster. KPMG har under de senaste fyra till fem åren börjat satsa på att utveckla sin redovisningsavdelning till en självständig affärsidé.

Byrån har inte märkt någon större skillnad när det gäller uppdragen, till följd av de nya bestämmelserna, eftersom övergångsperioden fortfarande gäller. *"Vi kanske märker mer nästa år."* Humble tror inte att KPMG har eller kommer att förlora några kunder eftersom byrån inte tillhandahåller någon större andel kombiuppdrag. Humble berättar dock att det är vissa företag som byrån måste fundera ut en lösning på hur de ska hantera jävsproblematiken för nästkommande år. Han tror emellertid inte att det är så många företag som kommer att beröras. Anledningen till detta, är att KPMG inte har så många redovisningsuppdrag för klienter som faller inom gränsen för bolag som berörs. Humble menar vidare att problemen som uppstår till följd av bestämmelserna får lösas från uppdrag till uppdrag, genom exempelvis en diskussion med klientens ekonomichef. Humble påpekar dock att *"... det kommer, syniskt, handla mycket om att sudda ut spåren."*

Humble anger att de nya bestämmelserna om byråjäv har inneburit en markandsföringsinsats där de inriktat sig på andra byråers klienter. *"Alla våra avdelningar ska växa"*, uttrycker sig Humble.

Humble tror inte att de nya bestämmelserna kommer att leda till något större samarbete mellan byråerna. Istället anser han att byråerna blivit mer utpräglade konkurrenter än kollegor eftersom byråerna också blivit större den sista tiden. *"Nu för tiden så förekommer det mycket sammanslagningar jämfört med tidigare."* Humble tror att det kan finnas överenskommelser inom branschen som innebär att en byrå utför

redovisningen och en annan revisionen, men han anser sig inte ha upplevt något systematiskt samarbete.

Respondenten anser vidare att kombiuppdrag kan ha en negativ påverkan på oberoendet men att risken är betydligt större vid omfattande konsultationsuppdrag, då han uttrycker sig enligt följande ”... tror det är värre när det handlar om större konsultation med skatt, moms, fastighetsaffärer och så vidare. Där finns det otroligt mycket risker med jäv.”

4.4.1.2 Kombiuppdrag

Humble anser att det finns fördelar att hämta genom kombiuppdrag eftersom det enligt honom förenklar revisionen samt att det blir en effektivare process, vilket leder till att byrån sparar tid. Byrån har inte haft så stor andel kombiuppdrag tidigare, utan det är först de senaste åren som KPMG har arbetat med redovisningen som en egen affärsidé. Han anser att den interna satsningen har lett till en ökad standard på revisionen. ”*Det har ju blivit bättre när vi gör redovisningen också, en standardhöjning.*” Vid frågan om Humble anser det vara en nackdel att samarbeta med någon annan än sin egen redovisningsavdelning blir svaret:

”Ja klart att man blir lite mer vaksam, är det från vår avdelning så säger de ju vad som är problematiskt. Den informationen får man ju inte på samma sätt annars, om det är någon annan. Kvaliteten blir ju bättre av detta också.”

Humble menar att en nära kontakt med redovisningsavdelningen främjar frågeställningar under arbetets gång, vilket medför att eventuella problem i klientföretaget kan uppmärksammas i ett tidigare skede. Det underlättar i sin tur betydligt för revisorn vid granskningen.

4.4.2 Tilltro

Humble anser att införandet av de nya bestämmelserna kan tolkas som en misstro mot branschen. Han anser dock inte att det är obefogat att införa de nya bestämmelserna då en del revisorer inte följt de standarder som finns, med tanke på de revisions- och redovisningsskandaler som ägt rum. Humble anser således att det finns en viss logik bakom införandet.

Humble anser även att det kommer att bli enklare för byrån att förmedla revisorns arbete genom de nya bestämmelserna och för intressenterna att förstå, vilket stärker tilltron. Han förklarar även att KPMG kommer bli mer noggrann om var de ”... *formella gränserna går...*” samt att de kommer att vidta mer synliga åtgärder. Han menar att de nya bestämmelserna blir ”... *lite att ha i ryggen...*”. Humble anger vidare att ”... *nu har man något att slå i huvudet på dem, det är inte helt fel att det inte bara är allmänna yrkesetiska regler längre.*” Humble anser även att de nya bestämmelserna kan vara bra då förväntningsgapet mellan revisionen och intressenterna borde minska.

4.4.2.1 Revisionsråd respektive fristående rådgivning

Humble beskriver revisionsråd som råd som ges i efterhand, det vill säga i ett senare skede av revisionen. Annan rådgivning är mer fristående rådgivning. Han medger dock att gränsen är hårfin, men anser ändå inte att gränsdragningen har fått en större betydelse till följd av de nya bestämmelserna. ”*De har bara formaliserat det som redan fanns. Det har ju inte blivit någon skillnad, det har ju alltid varit så att man inte får granska sin egen rådgivning.*”

Vid hanteringen av de stora bolagen anger Humble att det finns en problematik om vad som ska antas vara revisionsråd respektive fristående rådgivning och således om hur revisorn ska agera i sitt revisionsuppdrag.

” ... *de stora företagen behöver kanske hjälp med att upprätta årsredovisning och bokslut. Grundbokföringen kanske är klar. Då kan*

man ställa sig frågan om vad skillnaden är att rätta en dåligt upprättad årsredovisning och själv uppräta en. Det är en tunn linje att skilja vid. Vi måste ju få rätta, är det fel så får man ju påtala det och då blir det ju att man säger hur man ska göra också, annars håller det inte.”

KPMG har i vissa fall fått tacka nej till uppdrag på grund av risk för att en beroendesituation skulle uppkomma. Det har då rört sig om större rådgivningsuppdrag. Det blir enligt Humble befängt att utföra revision samt fristående rådgivning om revisorn sedan kommer att anmärka på revisionen.

4.4.3 Överensstämmelse

KPMG har sedan tidigare arbetat under EG-rekommendationen samt annan extern lagstiftning såsom SOX. Byrån har även interna regler som kompletterar rekommendationer och lagstiftning, som till exempelvis vid arbetet med SOX.

”... när vi jobbar med SOX ska vi vara certifierade enligt vissa punkter och kontroller. Det är hårda sanktioner i USA, så jag kan förstå att de är noggranna. SOX skyddar börsnoterade bolag och intressenter. Där är det inte tal om några kombiuppdrag.”

Humble ser fördelar med att vara revisor i Sverige, eftersom lagarna inte är lika formella som i USA. Humble ifrågasätter också SOX som lagstiftning: *”... hur mycket eget omdöme tappas på vägen? En ful fisk som inte fångas av nätet är enligt definition inte en ful fisk.”* Han uttrycker sig vidare att *”... man klarar sin granskning, men den kan egentligen vara hur fel som helst.”* Med detta menar Humble att om revisorn följer lagen till punkt och pricka så anses revisorn göra ett bra jobb, trots att denne egentligen inte är oberoende. Humble tillägger att den europeiska, principbaserade, lagstiftningen fångar upp sådana problem och situationer på ett effektivare sätt.

Humble menar att byråjäv alltid har funnits och det som lagstiftningen nu gjort bara är en åtstramning av de äldre bestämmelserna för att förtydliga, vilket han anser vara bra. Humble ser inte bara de nya bestämmelserna som en begränsning utan även som en möjlighet. *”Om det är en begränsning mot vissa klienter så är det ju möjligheter mot andra bolagsklienter.”* Han anser dock inte att lagen är nödvändig även om den inte är helt omotiverad för byråer där det kan finnas ett stort beroende till en viss klient. Han syftar då på situationer där en klient blir så viktig för en byrå att det kan uppstå problem.

Humble anser att de olika revisions- och redovisningsskandalerna som inträffat den senaste tiden har bidragit till att diskussionen kring byråjäv drivits fram allt hårdare den sista tiden. Han anser därmed att det är detta som har kan ha haft ett inflytande på de nya bestämmelserna om byråjäv i den svenska lagstiftningen. Humble påpekar även att eftersom de nya bestämmelserna riktar sig till större ägarledda företag ser Humble ingen koppling till SOX, som är riktade mot börsnoterade bolag.

4.4.4 Sammanfattning

Humble anser inte att de nya bestämmelserna har varit nödvändiga att införa. Humble medger dock att det finns en viss logik bakom införandet då det kan uppstå problematiska situationer när en byrå både utför revision och fristående rådgivning. Trots detta ser han fördelar med kombiuppdrag, eftersom det effektiviserar och underlättar för revisorns arbete vid granskningen. Samtidigt menar Humble att oavsett vem som reviderar så är det samma arbete som utförs. Han anser inte att kvaliteten kommer att påverkas av de nya bestämmelserna, men menar dock att bestämmelserna kommer att öka intressenternas förståelse för revisorns arbete. Humble tror dessutom att revisionsbyråerna idag är mer utpräglade konkurrenter och han har ännu inte märkt av något systematiskt samarbete byråerna emellan. Humble tillägger att den europeiska, principbaserade, lagstiftningen fångar upp beroendesituationer på ett effektivare sätt än vad den amerikanska lagstiftningen gör.

4.5 Respondent Deloitte, Per-Arne Pettersson

4.5.1 Kvalitet

Pettersson talar om revisorns förståelse för branschen som en viktig förutsättning för att kunna upprätthålla revisionens kvalitet.

”Innehållet i kvalitet beror ju mycket på våra anställda och vad de gör ute på uppdragen, vilken metodik de använder sig av, vilken utbildning och kompetensområde de har men även vilka kunskaper de har om exempelvis byråjäv och så vidare.”

Pettersson är övertygad om att kvaliteten stärkts till följd av de nya bestämmelserna om byråjäv då han anser analysmodellen vara godtycklig. Han menar också att de nya bestämmelserna, i vissa situationer, kan komma leda till att vissa uppdrag inte kan utföras på ett sätt som gjorts tidigare.

”Jag tror att kvaliteten har förbättrats genom lagstiftningen. Tidigare har vi använt oss av analysmodellen och med hjälp av den bedömt alla uppdrag vi har, den är ganska godtycklig då man själv ska göra en bedömning av om man kan göra ett oberoende jobb. Den uttalar sig inte om vad man får och inte får göra.”

Pettersson menar också att en del av kvaliteten i revisionen är att *”... man som byrå kan säga att vi efterlever reglerna och det går då inte att ifrågasätta oss.”*

Pettersson medger att det ibland kan vara av intresse för revisorer att exempelvis syssla med koncernredovisning, för att få ombyte från revisionen. Då de nya bestämmelserna inte tillåter detta i fortsättningen kan Pettersson urskilja en viss problematik. *”Då*

koncernredovisning innebär ganska mycket utbildning för revisorer skulle man kunna tänka sig att vi tappar lite kompetens då vi inte längre ska göra det här.”

4.5.1.1 Oberoende

Deloitte har inom sin byrå tidigare försökt att styra problematiken kring oberoendet genom att ha olika personer som upprättar årsredovisningen och någon annan som uträttar revisionen. De har också valt att sätta upp egna interna regler för exempelvis deklARATIONER då detta anses medföra en större risk för att en beroendeställning ska uppkomma, men som de nya bestämmelserna trots allt inte väljer att behandla.

Pettersson menar att Deloitte's struktur inte har förändrats till följd av de nya bestämmelserna. Han medger att olika förändringar har diskuterats men att inget av förslagen kommer att genomföras. Han anser att det stora problemet blir att förmedla innebörden av de nya bestämmelserna till klienterna. Han berättar även att klienternas reaktioner mestadels har varit negativa då bolagen anser det vara ineffektivt att lägga revisionsuppdraget på en byrå och redovisningen på någon annan.

Pettersson fortsätter genom att förklara att de nya bestämmelserna kommer att påverka Deloitte, eftersom de valt att inrikta sig på uppdrag med stora företag. Deloitte har haft uppdrag där de har hjälpt till med att göra årsredovisningar och även bidragit med upprättandet av koncernredovisning. Det är i dessa typer av uppdrag som Deloitte numera kommer att påverkas, på grund av de nya bestämmelserna. *”Vi kommer att tappa intäkter för det är några uppdrag som vi kommer att behöva tacka nej till.”* Pettersson tror dock att konkurrenterna kommer att agera på ett liknande sätt vilket följaktligen kommer att leda till intäkter för Deloitte, då även deras konkurrenter tvingas tacka nej till uppdrag de inte kan utföra.

Deloitte har ännu inte varit tvungen att vidta några åtgärder, på grund av de övergångsbestämmelser som fortfarande råder. Från och med nästa år kommer det

således inte att vara tillåtet för byrån att tillhandahålla även redovisning eller konsultation för revisionsklienten. Pettersson har inte klart för sig vad byrån kommer att rekommendera sina klienter men berättar att de kommer att erbjuda någon annan form av lösning för att säkerställa oberoendet.

Pettersson ser i övrigt positivt på införandet av de nya bestämmelserna och dess påverkan på Deloitte som revisionsbyrå. ”... *vår förhoppning nu är ju att alla verkligen kommer att leva efter detta. Det kommer att vara positivt för oss om detta renodlas.*”

Deloitte kommer under nästkommande år att behöva tacka nej till några av sina uppdrag, anger Pettersson. Tankar finns därmed kring samarbete mellan byråerna. Som det ser ut idag har Deloitte redan ett samarbete med en annan revisionsbyrå. ”*Vi har bestämt att de tar redovisningsuppdragen och vi tar revisionsuppdragen. Jag tror att det framöver kommer att diskuteras andra samarbeten också.*” Pettersson menar att det är en mindre grupp byråer som klarar av att hantera kombiuppdrag och att det därmed finns samarbete mellan de stora fyra revisionsbyråerna. ”*Många vill slå påsarna ihop för att fixa det här. Vi har samarbete med en byrå, vilket betyder att vi kommer att försöka hjälpa varandra och absolut inte konkurrera kring det.*”

Pettersson påpekar även att skandalen kring Enron grundade sig i dess storlek och dess enorma arvode. Pettersson anser vidare: ”... *att en annan jävsproblematik uppstår då klienten blir så viktig att det blir svårt för byrån att tacka nej, då klienten bidrar till så mycket intäkter.*” Pettersson ser därmed en oberoendeproblematik som uppstår vid stora arvoden.

4.5.1.2 Kombiuppdrag

De fyra byråerna har under tidigare lagstiftning arbetat på olika sätt när det gäller just kombiuppdrag, vilket har lett till att de också har påverkats annorlunda av de nya bestämmelserna.

”Deloitte är annorlunda då vi tidigare inte behövt bry oss om problematiken som kombiuppdrag medför. Anledningen till detta är att Deloitte är den enda av de stora fyra byråerna som valt att inte ha en redovisningsavdelning. Detta är ett medvetet val från byrån då vi anser det vara problematiskt och tveksamt att kunna sköta redovisning samtidigt som man är revisor. Av de 100 anställda på byrån är det ingen som sköter bokföring eller redovisning. Beslutet är fattat med hänsyn till etik och jävsproblematiken, men det är också ett affärsmässigt beslut då vi vill nå så högt som möjligt i värdekedjan. Bokföringen hamnar då enligt oss längst ner i branschens värdekedja.”

Det har endast varit i undantagsfall som Deloitte har påverkats av problematiken med kombiuppdrag. Exempel på sådana undantag har varit vid tillhandahållande av tjänster för de allra minsta uppdragen. I dessa fall har klienten själv skött den löpande bokföringen som Deloitte har biträtt med att avsluta. I dessa fall har Deloitte känt av en mindre konflikt på grund av de gamla bestämmelserna gällande oberoende och byråjäv. Pettersson berättar även att Deloitte hjälpt företag med upprättandet av koncernredovisning, men förklarar också att de tidigare regleringarna inte inneburit något problem för dessa typer av uppdrag. Det är först nu som den riktiga problematiken blir påtaglig.

Pettersson är av åsikten att kombiuppdrag är positivt ur klientens perspektiv, då det blir effektivare för dem att endast ha kontakt med en byrå. *”Klart att det är effektivare att ha kombiuppdrag.”* Framförallt ser han fördelar för de mindre företagen som enligt honom inte behöver bry sig lika mycket om jäv och oberoende. Han menar att det kanske till och med går så långt att klienten upplever det som att revisorn tar ett totalansvar för redovisningen. Han påpekar att det är här som problem uppstår eftersom revisorn inte kan ta ansvar även för redovisningen om revisorn ska kunna undvika en beroende ställning. Han tror dock inte att klienten ser det som ett problem. Pettersson menar vidare att det finns skäl till varför klienten lämna sin redovisning och revision till samma revisionsbyrå.

”... de tänker sig att det borde bli effektivare, det vill säga billigare. Varför blir det då billigare? Jo, för att man gör mindre annars vet jag inte varför det skulle bli billigare. Men de som har kombiuppdrag skulle ju säkert inte säga så. Jag har svårt att tänka mig det.”

Därmed är Pettersson av den åsikten att de effektivitetsfördelar som finns med kombiuppdrag istället utgör en nackdel då det gäller revisorns kvalitet på granskningen av redovisningen. Pettersson förklarar vidare:

”Jag anser att det är svårt att hålla isär rollen som revisor och redovisare. Det finns en ganska stor risk att revisorn inte gör lika mycket arbete som om någon annan hade skött redovisningen. Man vet att det är någon från redovisningsavdelningen hos oss som är duktig vilket gör att det normalt stämmer. Då väljer man att göra vissa granskningar, men annars kanske man hade gjort en bredare granskning, och det är där problemet uppstår.”

Således anger Pettersson att revisionen blir mindre omfattande och noggrann av att både revisions- och redovisningstjänster tillhandahålls från samma byrå, vilket får en negativ effekt på kvaliteten.

4.5.2 Tilltro

Pettersson anser att de nya bestämmelserna *”... slår snett...”* då de endast förbjuder ett samarbete inom samma bolag. Det är alltså tillåtet att samarbeta genom kombiuppdrag, så länge det inte är inom samma bolag. Pettersson menar att oberoendeproblematiken kvarstår så länge det finns ett partnerskap som tjänar pengar på att det utförs både redovisning och revision. Han ställer sig därmed mycket kritisk till detta kryphål som finns, att det är tillåtet att utföra kombiuppdrag så länge det är tillsammans med ett annat bolag.

”Det är alltså ok att samarbeta så länge man inte är anställd inom samma bolag. Detta betyder att vi kan starta ett nytt bolag med några anställda för att sköta redovisningen.”

Pettersson anser dock att införandet är positivt eftersom det tidigare endast har dragits en gräns vid grundbokföringen, trots att mycket annat kan bli föremål för granskning. Han anser därmed att det finns en viss logik bakom de nya bestämmelserna. Pettersson menar att detta skulle ha trätt ikraft förr eller senare.

4.5.2.1 Revisionsråd respektive fristående rådgivning

Pettersson definierar revisionsråd som: *”... råd som ges ute på ett uppdrag då felaktigheter uppmärksammas eller andra problemställningar.”* Han exemplifierar det genom att säga att det kan gälla ett bokslut eller liknande som har blivit felaktigt gjort. Enligt Pettersson tar det ofta inte stopp vid påpekandet av att ett fel har uppstått, eftersom byrån förmodligen redan har räknat ut hur det egentligen skulle vara. *”Då upplyser vi kunden om att så här skulle ni ha gjort istället. Då anser vi att det är ett fullständigt revisionsråd.”* Han anser även att ett revisionsråd innefattar situationer då revisorn går in och biträder med något specifikt enligt klientens önskemål. När det börjar gå över till att bli en riktigt stor utredning är det dock inte revisionsråd längre, fortsätter Pettersson. Pettersson påpekar även att gränsen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning blir påtaglig när analysmodellen kommer in för att avgöra om revisorn får utföra ett uppdrag eller inte. Pettersson anger även att frågeställningar som besvaras under revisionens gång inte går att bortse från eller neka kunden, *”... det är inte praktiskt genomförbart.”*

4.5.3 Överensstämmelse

Pettersson anser att det kan vara svårt att dra paralleller från den internationella debatten till de svenska mindre bolagen, men är ändå övertygad om att trenderna utomlands var starten på den diskussion som funnits de senaste åren kring revisorn och dess agerande. Pettersson har uppfattat det som att EU vill att alla länder i Europa ska ha samma regler så att lagstiftningen blir samstämmig.

4.5.4 Sammanfattning

I det stora perspektivet så anser Pettersson att de nya bestämmelserna inte kommer att försämra kvaliteten eller revisorns beroendeställning. Pettersson anger dock att kvaliteten, ur ett oberoende- och byråjävperspektiv kommer att förbättras, även om det inte kommer att påverkas i stor omfattning. Pettersson menar att det finns nackdelar med kombiuppdrag som kan försämra kvaliteten på granskningen. Pettersson anser vidare att de nya bestämmelserna kommer att leda till samarbete mellan byråerna eftersom de alla kommer tvingas att tacka nej till en del uppdrag. Han anser dock att det finns ett kryphål som kan göra att problematiken kring byråjäv kvarstår.

4.6 Respondent Öhrlings, Anders Strömqvist

Anders Strömqvist anser att drivkraften bakom de nya bestämmelserna om byråjäv i Sverige är den svenska anpassningen till EU och EG-reglerna. Strömqvist tror vidare att det finns en indirekt koppling till skandalerna som förekom i USA och Europa samt att införandet till en viss del beror på den internationalisering som har skett inom revisionsbranschen.

Strömqvist anser det vara svårt att avgöra vad de nya bestämmelserna har för inverkan på intressenternas förtroende för revisionen. Han menar dock att ”... *det är avgörande för kvaliteten på utförandet och rapporteringen av revisionsuppdragen.*” Vidare anser Strömqvist att lagskärpningen inte är nödvändig. Han menar att det inte ska vara nödvändigt för Sverige att tillämpa striktare regler än de som sedan tidigare gäller i EG-rekommendationen. EU drar gränsen vid företag som är av allmänt intresse, medan den svenska lagstiftaren har satt gränsen vid de företag som uppfyller mer än ett av 50/25/50 kriterierna. Strömqvist menar därmed att de svenska reglerna även omfattar en del företag som knappast kan anses vara företag av allmänt intresse. Denna skillnad mellan reglerna framstår därmed, enligt Strömqvists mening, som onödig.

4.6.1 Sammanfattning

Strömqvist anser att den svenska anpassningen till EU är den drivkraft som till största del har påverkat införandet av de nya bestämmelserna om byråjäv i Sverige. Han anser vidare att de nya bestämmelserna är avgörande för kvaliteten på revisionsuppdragen. Trots detta menar Strömqvist att de nya bestämmelserna inte är nödvändiga för Sverige, då de omfattar fler företag jämfört med den redan gällande EG-rekommendationen.

4.7 Presentation av respondenter, företag

De sju företag som vi har valt att intervjua är ”större” företag som uppfyller mer än ett av 50/25/50 kriterierna och som därmed berörs av de nya bestämmelserna angående byråjäv. Företagen som valts ut representerar olika branscher såsom livsmedel, forskning, energi och bygg. Vi har valt att låta respondenterna vara anonyma och kommer därmed att presentera dem med varsin beteckning: A, B, C, D, E, F, G. Nedan följer en presentation av de sju företagen samt respektive respondenter som intervjuats:

| Personliga besöksintervjuer |
|---|
| Företag A- respondent A Företaget är en stor aktör inom processindustrin och är verksam i ett stort antal länder världen över. Respondent A arbetar på företagets ekonomiavdelning och har en mångårig erfarenhet av branschen. |
| Företag B- respondent B Företag B verkar inom forskningsbranschen och arbetar med att få fram nya läkemedel. Respondent B är ansvarig för redovisningen på företaget och har arbetat inom företaget sedan 2001. |
| Företag C- respondent C Företaget är ett moderbolag med ett flertal dotterföretag som är verksamma inom energibranschen. Respondent C har en gedigen erfarenhet av branschen och innehar en ledande position på koncernens ekonomiavdelning |
| Företag D- respondent D Företaget är verksamt inom bland annat hus- och anläggningsbyggande och har regionkontor över hela landet. Respondent D har arbetat på företaget sedan 1989 och innehar rollen som chefscontroller på ett av företagets regionkontor. |
| Företag E- respondent E Företag E verkar inom byggvarubranschen och ingår i en stor världskoncern. Respondent E har en mångårig erfarenhet inom företaget och är ansvarig för företagets administration och ekonomi i Sverige. Företaget har verkat under olika konstellationer, då det dels haft finansiella ägare men även varit privatägt. |
| Företag F- respondent F Företaget är en stor aktör inom livsmedelsbranschen och finns förutom i Sverige i ett flertal andra länder. Respondent F har arbetat på företaget sedan 2002 och har tidigare haft tjänsten som företagets redovisningschef men arbetar i dagsläget som controller. |

Telefonintervju

Företag G - respondent G

Företaget är verksamt inom läkemedelsbranschen och är noterat på den amerikanska börsen. Företaget har således omfattats av SOX sedan den 1 januari 2005 och därmed upprättat årsredovisningen 2005/2006 enligt den amerikanska lagstiftningen. Respondent G arbetar på företagets finansavdelning.

Frågeformuläret som användes vid de sex besöksintervjuerna bestod av följande frågeställningar:

Frågeformulär 3²²¹

1. Vilken har varit revisorns/revisorernas viktigaste roll i ert företag?
 2. Hur fungerar samarbetet mellan företaget och er revisionsbyrå?
 - Hur ofta har ni kontakt?
 - Är det alltid revisorn ni har kontakt med eller är det flera?
 3. Har ni några speciella rutiner för ert arbete med revisorn/revisionsbyrån?
 4. Har ni informell eller formell kontakt med er revisor?
 - Hur kontaktar ni varandra?
 5. Föredrar ni att anlita en eller flera byråer för olika uppdrag, varför?
 - Anser ni att det finns några fördelar/nackdelar med att ha kontakt med två byråer istället för en?
 6. Hade ni föredragit kombinerade redovisnings- och revisionsuppdrag jämfört med enskilda uppdrag?
 7. Har er revisor varit tvungen att avstå från något av era uppdrag, varför?
 8. Hur upprättar ni era årsbokslut och kvartalsrapporter?
 - Vad har revisorn för funktion i detta arbete?
 9. Vilken roll har revisorn när det gäller att fatta ekonomiska beslut?
 10. Har ni blivit informerade om de nya bestämmelserna angående byråjäv?
 11. Upplever ni lagskärpningen nödvändig? Varför, varför inte?
-

²²¹ Efter intervjun med respondent A modifierades frågorna till ovanstående frågeformulär.

Frågeformuläret som användes vid telefonintervjun bestod av följande frågeställningar:

Frågeformulär 4

1. Varför tror ni att Sarbanes-Oxley Act (SOX) infördes?
 2. Vilka negativa respektive positiva effekter har ni märkt sedan införandet av SOX?
 3. Har ni märkt några skillnader på revisorns arbetssätt sedan införandet av SOX?
 4. Ser ni några kopplingar mellan SOX och de nya bestämmelserna angående byråjäv som infördes i Sverige 1 januari, 2007?
 5. Använder ni någon utomstående revisionsbyrå som hjälper er med att utföra redovisningen? Om ja, vilka negativa effekter anser ni det är att arbeta med två revisionsbyråer?
-

4.7.1 Respondent A

Enligt respondent A har revisorn ett antal olika funktioner i företaget. Revisorns roll är att skydda tredje man, men denne har även en rådgivande funktion. Respondenten menar att den rådgivande funktionen innebär: *"... rådgivning som gäller redovisning och skatter men inget om hur det ska läggas upp. De påpekar vad som ser bra ut och vad som inte ser bra ut. Revisorerna känner bolaget och vet vad de ska titta på."* Respondenten anser ändå inte att det har uppstått någon jävsituation i samband med något uppdrag. Respondenten menar dock att det är egendomligt att en revisor kan upprätta en deklARATION för ett företag där denne även sköter revideringen, men att det inte är tillåtet för revisorn att även upprätta årsredovisningen i samma företag. Respondenten tillägger: *"Man kan granska en årsredovisning som man själv inte gjort och sedan göra en deklARATION efter det."* Företaget sköter all sin redovisning själv, medan revisionen sedan flera år tillbaka sköts av en revisionsbyrå.

Respondenten anser det vara av stor betydelse för företaget att ha en stark revisor som kan sätta tydliga gränser för vad som får och inte får göras. *"Varje uppdrag de får granskas och tycker de att det är på gränsen så backar de ur och säger att en annan byrå får göra det istället."* Respondenten menar att även företaget är noga med att inte någon jävsituation uppstår då revisionsbyrån anlitas för olika uppdrag. Respondenten erkänner dock att om svårigheter uppstår så: *"... ringer man byrån och frågar. De svarar och det är ju mer rådgivning. Det är ju svårt att dra gränsen..."*

Respondenten anser att de nya bestämmelserna om byråjäv inte lett till någon större förändring för företaget, utan menar att det alltid har fungerat på det sättet. Respondenten tycker dock att införandet av bestämmelserna är ett sätt att säkerställa revisorns oberoende och att det därigenom skapar en trygghet för företaget.

4.7.1.1 Sammanfattning

Revisorns roll i företag A är att skydda tredje man, men revisorn har även en rådgivande funktion. Det är betydelsefullt för företaget att revisorn är stark och kan sätta tydliga gränser för vad som får och inte får göras. Respondenten menar att både företaget och revisionsbyrån är noga med att ingen jävsituation ska uppstå, men tillägger att det är svårt att dra gränsen mellan rådgivning och revision. En viss rådgivning förkommer därför om svårigheter uppstår.

4.7.2 Respondent B

För företag B har revisorn endast en roll, vilken är att utföra granskningen. Utöver granskning av årsredovisningar så innefattas även delårsrapporter och prospekt vid exempelvis nyemissioner och personaloptioner. Respondenten anser att det är viktigt att ha en god relation till sin revisor och ser honom som ett stöd vid oklarheter. *”Hade jag inte haft våra revisorer hade jag kanske haft lite svårt. De bitarna som har berört oss mycket har man fullständigt grepp om. Men det är som med allt annat, det man inte arbetar med dagligen har man mindre grepp om.”*

Vid upprättandet av årsbokslut och kvartalsrapporter har revisorn en ganska stor funktion i företag B eftersom: *”... jag har dem väldigt mycket som ett bollplank hela tiden.”* Vad gäller vilken roll revisorn har att fatta ekonomiska beslut svarar respondenten: *”Ingen roll alls. Jag måste säga ingen nu när ni ställer frågan.”* Respondentens åsikt är följande: *”Vi har ju aldrig haft det uppdraget hos oss att sköta redovisningen, så det har aldrig kommit på tal.”* Denne säger dock att: *”... formellt sett...”* är det respondenten själv som sköter redovisningen i företaget.

Respondent B anser att svårigheter vid jävsituationer kan uppstå hela tiden, men påpekar att revisionsbyrån som företaget anlitar aldrig har behövt avstå från något av företagets uppdrag. Vad gäller de nya bestämmelserna om byråjäv har företag B inte fått någon specifik information, utan det är upp till var och en att hålla sig uppdaterad genom exempelvis olika tidningar och tidskrifter. Respondenten menar dock att de nya bestämmelserna angående byråjäv inte har så stor betydelse för dem och anser därför att det är svårt att svara på om de nya bestämmelserna var nödvändiga att införa. Men respondenten tror dock att en av orsakerna till de nya bestämmelserna infördes kan vara att främja oberoendet. *”Man ska ju inte sitta och göra något som man själv sedan ska granska. Det är ju inte rimligt.”*

4.7.2.1 Sammanfattning

För företag B innebär revisorns roll att sköta revideringen, men respondenten ser även revisorn som ett stöd vid oklarheter. Respondenten menar att revisorn fungerar som ett bollplank hela tiden, men formellt sett är det respondenten själv som sköter redovisningen i företaget.

4.7.3 Respondent C

I företag C har revisorn och revisionsteamet ett flertal olika funktioner. En av funktionerna är det som lagen kräver, det vill säga utförandet av intern kontroll och årsredovisningsgranskning. Respondenten menar att revisorns uppgift även är *"... att vara sparringpartner och coach i en resa vi gör."* Respondenten tillägger att: *"... i den kvalitetsresan och utvecklingsresan är revisorn en viktig partner."* Respondenten är således av den åsikten att revisionen, men även konsultinsatserna är mycket viktiga för att kunna upprätthålla kvaliteten på redovisningen.

Respondenten berättar att i egenskap av redovisningschef används revisorn ständigt som *"... ett bollplank och idéplank."* Respondenten anser vidare att en revisor som man har arbetat med i ett visst antal år får man en viss relation till och ses därför som *"... en coach vid olika frågor."* Företag C anlitar sin revisor då de vill ha en redovisnings- och räkenskapsmässig genomgång av ett beslut, för att därigenom säkerställa att det ser bra ut samt för att klargöra vad konsekvenserna av beslutet kommer att bli. Respondenten ser således revisorn som en hjälp då de egna tankarna inte räcker till.

För närvarande anlitar företag C två olika revisionsbyråer. Respondenten menar dock att orsaken till det inte var de nya bestämmelserna om byråjäv, utan att företaget bytte revisionsbyrå men att de ändå ville ha kvar den tidigare byrån som konsulter. Respondenten anser att det därmed *"... är lättare att uppfylla kraven på att särskilja revisionen och redovisningen..."*. Respondenten tillägger: *"Det är ganska behagligt att ha att göra med dem som kommer från en revisionsbyrå som är rena konsulter, de är mycket friare i sitt sätt."*

Beträffande de nya bestämmelserna om byråjäv har företaget fått information via tidningar och tidskrifter men även genom sin revisor. Respondent C tillägger dock att det inte var någon stor förändring för företaget, eftersom de redan har träffats av förändringen med tanke på EG-rekommendationen. Respondenten hävdar att de nya

bestämmelserna om byråjäv inte är nödvändiga, eftersom revisorerna hade en tillräckligt hög integritet redan innan bestämmelserna trädde i kraft. Denne tillägger att det från början är den amerikanska misstänksamheten som ligger bakom de nya bestämmelserna i Sverige. *”I grunden tycker jag att det är att ta till artilleri mot myggor. Det är ett litet för grovt artilleri kan jag tycka.”* Respondent C påpekar dock: *”Det är bra att det blir tydligt att revisorn inte kommer hit och gör bokslutet, utan revisorn kommer hit och kontrollerar bokslutet som vi har låtit göra. Rollerna skiljs åt, vilket jag tror är bra.”*

4.7.3.1 Sammanfattning

I företag C har revisorn olika funktioner, såsom att utföra intern kontroll och årsredovisningsgranskning men även att fungera som ett bollplank. Respondenten anser att revisorn är en hjälp då de egna tankarna inte räcker till och att det således är en trygghet att ha revisorn. Respondenten anser vidare att det är en fördel att ha en revisionsbyrå som sköter redovisningen och en annan som har ansvaret för revisionen, eftersom rollerna på så sätt skiljs åt.

4.7.4 Respondent D

Respondent D, som arbetar på ett av företag D:s regionkontor, säger att företaget i princip inte drabbas av revisorn mer än vid ett tillfälle, vilket är vid granskningen inför delårsbokslutet. Kontakten med revisorn innebär således endast att leverera de uppgifter och den information som revisorn behöver för sitt arbete. Företaget har en revisionsbyrå som de främst använder sig av, som förutom vid granskning, bland annat anlitas vid momsfrågor och etableringar utomlands. Företaget får därigenom hjälp av revisorn med redovisningsfrågor och specifika råd vid etableringar. Respondenten har dock aldrig varit med om att revisorn på företaget har varit tvungen att avstå från något uppdrag.

All redovisning på företag D är förlagt till den gemensamma redovisningsservicen på huvudkontoret. Respondenten ser dock revisorn som ett stöd i den bemärkelsen att denne hjälper till att reda ut för- och nackdelar vid olika frågor. *”Det förhållningssätt vi har till vår revisionsbyrå är att vi frågar vad som gäller i reglerna, sedan tar vi själv beslutet. Det handlar mer om att tydliggöra lagtexter.* Respondenten tillägger ur ett jävsperspektiv: *”Men vi ställer ju aldrig frågor på något som rör skatteplanering, då tangerar vi ju lite.”* Respondenten anser således att det viktigaste är att få information om vad det är som gäller, eftersom lagtexterna kan vara väldigt tvetydiga. Företaget har trots det inte fått någon specifik information om de nya bestämmelserna. Respondenten är dock insatt inom området, på grund av sin tidigare bakgrund som revisor, och har sin uppfattning klar: *”... du kan inte göra det ena och sedan även gör det andra. Det är ju så viktigt för revisorn att inte bli ifrågasatt att man är jävig. Hela revisionsbiten är ju faktiskt en förtroendesak. Det gäller att vara väldigt rädd om sitt förtroende kapital.”*

4.7.4.1 Sammanfattning

Företag D har dels kontakt med sin revisor vid den löpande granskningen inför delårsbokslutet, men även då det gäller redovisningsfrågor och specifika råd vid etableringar utomlands. Respondenten ser revisorn som en hjälp vad gäller exempelvis

tolkande av lagar och regler, men undviker dock att ställa frågor som rör skatteplanering eftersom respondenten anser att det då finns risk att gå över gränsen.

4.7.5 Respondent E

I dagsläget är rollen som granskare revisorns viktigaste funktion för företag E. Tidigare hade emellertid den anlitate revisorn även rollen som rådgivare. Respondent E menar att det är till följd av att företaget under de senaste åren ingått i en större koncern och att revisorn numera övergått till att endast ha en granskande funktion i företaget. *”Tidigare när vi hade privata ägare och finansiella ägare så hade vi en mer friare roll och anlitate dåvarande revisorer även som rådgivare. Det har vi till viss del idag också, men inte på samma sätt.”*

Företag E har delat upp rådgivningen och revisionen mellan två olika revisionsbyråer till följd av bland annat den internationella debatten och EG-rekommendationen. Det är koncernen som har utsett den officiella revisionsbyrån som sköter revideringen, men vid behov av rådgivning menar respondenten att företaget själv har befogenhet att ta kontakt med den andra revisionsbyrån. *”Då har jag utnyttjat mina gamla kontakter som jag har. Det har varit till och från vissa tillfällen då man måste anlita en rådgivare.”* Respondenten anser dock att det hade underlättat om man kunnat få rådgivning även från sina revisorer, eftersom: *”Det blir då mer informellt och man kan ta det i samband med att de reviderar. Man kan kontakta dem vid frågor som gäller det löpande.”* Vad gäller införandet av de nya bestämmelserna om byråjäv anser dock respondenten att det inte var nödvändigt, eftersom denne är av åsikten att revisionsbyråerna och företagen själva kunde hantera oberoendet redan tidigare. *”Tidigare ägdes vi av ett norskt företag och då anlitate vi de revisorerna för både rådgivning och revision. Och det tyckte jag var bra!”*

4.7.5.1 Sammanfattning

Rollen som granskare är revisorns viktigaste funktion för företaget. Rådgivningen och revisionen har delats upp mellan två olika revisionsbyråer till följd av bland annat den internationella debatten och EG-rekommendationen. Vid behov av rådgivning kan företaget och därigenom respondenten kontakta den andra revisionsbyrån. Respondenten

anser dock att det hade underlättat om man kunnat få rådgivning direkt från revisorn som reviderar, eftersom rådgivningen då hade förekommit i samband med granskningen.

4.7.6 Respondent F

Respondent F tycker att revisorns viktigaste roll i företaget helt klart är som granskare. Respondenten anser dock att revisorn och dess revisionsteam även har en relativt stor konsultativ roll i företaget. Företag F får hjälp av sin revisor och dess team ”... när det gäller att ta fram själva årsredovisningen...”. Respondenten tillägger: ”Vi har även använt vår revisor till hjälp vad gäller deklaration och skatteberäkning.”

Företag F sköter allt redovisningsarbete själva, men revisorn hjälper dock till med deklarationen samt vissa delar av årsredovisning. ”Det finns vissa bitar som jag har problem med, jag har inte riktigt den kompetensen. Istället för att jag då ska lägga ner två till tre arbetsdagar och det i alla fall blir fel så kan vi ta den hjälpen och då blir det ju granskat på samma gång. Då vet ju revisorn att han har granskat det.” Respondenten anser således att revisorn fungerar som ett stöd då oklara frågor uppkommer, till exempel skattefrågor eller redovisningsfrågor som inte kan utläsas ur FAR. ”Då vänder jag mig alltid till min revisor eftersom han vet hur företaget funkar.” Trots det kan respondenten inte komma på någon specifik situation då revisorn har varit tvungen att avstå från något av företagets uppdrag men tillägger att det varit uppe till diskussion då risken fanns för att revisorn skulle ha blivit ”... mer eller mindre jävig.” Då företaget ska fatta ekonomiska beslut menar respondenten att revisorn inte är delaktig i det. Det handlar istället mer om olika typer av redovisningsfrågor, som exempelvis värderingsprinciper, än om operativa frågor som revisorn är inblandad i.

4.7.6.1 Sammanfattning

Förutom rollen som granskare har även företagets revisor en stor konsultativ funktion. Respondenten menar att de använder revisorn både vad gäller deklaration och skatteberäkning, men även som hjälp till vissa delar av årsredovisningen som respondenten anser sig ha problem med. Respondenten kan trots det inte se att någon

jävsproblematik skulle uppstå. Respondenten ser således revisorn som ett stöd och anser att tid sparas då denne kan få hjälp samtidigt som revisorn granskar.

4.7.7 Respondent G

Företag G använder sig av två revisionsbyråer till följd av att företaget omfattas av SOX. Företaget har en egen redovisningsavdelning men använder sig av utomstående redovisningsteknisk hjälp, vilket ofta berör frågor angående tillämpningen av SOX. Själva revideringen sköts således av en annan revisionsbyrå.

Respondenten anser att en av anledningarna till att SOX infördes är på grund av de skandaler som ägde rum, exempelvis Enron. Respondenten menar även att en anledning kan vara att mer fokus lades på intressentgrupperna och att dessa började förstå vikten av en tillförlitlig finansiell rapportering.

De negativa effekter som respondenten kan urskilja sedan införandet av SOX är framförallt att lagen är resurskrävande samt att den har otydliga mål. Vad gäller lagens positiva effekter anser respondenten att beviset på att det faktiskt sker en bra intern kontroll av bolagen har förstärkts. Sedan införandet av SOX har det således blivit allt tydligare att kunna påvisa den kontroll som sker inom företaget. Respondenten menar vidare att det har blivit en mycket bättre dokumentation inom företaget, vilket också stärker ”kontrollbeviset”.

Respondenten anser att revisorns arbete inte har förändrats något märkbart sedan införandet av lagen. Denne menar att det är en självklarhet att redovisningskonsulten och revisorn inte ska arbeta på samma revisionsbyrå och ser därmed inga direkta kopplingar med de nya bestämmelserna om byråjäv till SOX. Respondenten tror att det var ganska väntat att någon sådan typ av bestämmelse skulle införas även i Sverige.

4.7.7.1 Sammanfattning

Redovisningsskandalerna i omvärlden samt mer fokus på intressenterna är enligt respondenten några av anledningarna till att SOX infördes. Vidare anser respondenten att

lagen är resurskrävande, men poängterar dock att den har medfört att det tydligare går att påvisa den interna kontroll som sker inom företaget. Respondenten kan inte direkt koppla SOX till de nya bestämmelserna om byråjäv, eftersom denne anser att det är en självklarhet att företagets redovisningskonsult respektive revisor ska arbeta på olika revisionsbyråer.

5. Analys

I analysen har vi för avsikt att besvara uppsatsens frågeställningar och därigenom dess syfte. För att kunna göra detta analyseras empirin i relation till den teoretiska referensram som framhålls i tidigare kapitel. Analysen kommer att avslutas med en redogörelse för våra slutsatser som följs upp av svar på våra frågeställningar.

Analysen syftar till att besvara följande frågeställningar:

- Kommer de nya bestämmelserna att stärka kvaliteten samt tilltron för revisionen?*
- Hur väl överensstämmer de nya bestämmelserna med det EG-rättsliga regelverket angående revisorns oberoende?*
- Kommer de nya bestämmelserna att få någon kännbar effekt i praktiken?*

5.1 Kvalitet

De nya bestämmelserna syftar bland annat till att öka kvaliteten på den lagstadgade revisionen. Revisorn bör vara professionell i sitt agerande och värna om sin yrkesmässiga integritet och professionalism vid utförande av revision. Innebörden blir således att

revisorn bör inta en självständig och opartisk roll, vilket kan sammanfattas till att revisorn ska vara oberoende i sitt agerande för att upprätthålla kvaliteten.

5.1.1 Ur ett oberoendeperspektiv

Diskussionen kring de nya bestämmelsernas påverkan på revisorns oberoende är i synnerhet viktig att belysa. Trots att vi befinner oss i en övergångsperiod sedan införandet blir diskussionen intresseväckande eftersom respondenterna uppger avvikande resonemang.

Englund och Humble är båda av åsikten att oberoendet har varit säkerställt sedan tidigare. Även Andersson menar att de tidigare regleringarna lyckats upprätthålla branschens oberoende och därmed kvaliteten i revisionen. Kvalitet anses vara inpräntat i branschen genom ifrågasättande och avstämningar revisorer emellan, menar han. Andersson anger dock att de nya bestämmelserna kommer leda till en ökning av ifrågasättandet i situationer vad gäller den nya gränsdragningen. Slutligen menar därmed Andersson att ett större ifrågasättande revisorer emellan kan komma att minska risken för att en beroendesituation uppkommer. Därmed bör kvaliteten förbättras på den lagstadgade revisionen i takt med att de nya bestämmelserna införs. Med hänseende till Anderssons resonemang, kan det argumenteras att de nya bestämmelserna bör ha en indirekt påverkan på revisorns oberoende, till följd av ett ökat ifrågasättande, och därmed på revisionens kvalitet.

Pettersson har ett annorlunda förhållningssätt till de nya bestämmelserna. Han anser att kvaliteten, ur ett byråjäv- och oberoendeperspektiv bara kan förbättras. Även Strömqvist är av åsikten att de nya bestämmelserna är betydande för kvaliteten på revisionsuppdragen. Motivet till Petterssons resonemang grundar sig på analysmodellens godtycklighet, vilket även stöds av Anderssons beskrivning kring utbildningsansatser och workshops runt analysmodellen. Resonemangen leder till att vi ser en intressant diskussion kring oberoendet. Enligt analysmodellen ska revisorn själv göra en bedömning

av sin opartiskhet och självständighet. Analysmodellen, som är utformad som en presumptionsregel, tar endast upp typsituationer där revisorn anses vara jävig. Således är det revisorns eget ansvar att avböja eller avsäga sig ett uppdrag om en beroendeställning råder. Med stöd från Petterssons, Strömqvists och Anderssons professionella uttalande samt de presumptionsregler som kan utläsas ur analysmodellen drar vi således slutsatsen att analysmodellen kan ha inneburit svårigheter i praktiken, trots att den haft en avgörande roll för att säkerställa revisorns oberoende. Med de nya bestämmelserna, som förbjuder kombiuppdrag i de berörda företagen kommer det således att tydliggöras för när en jävsituation föreligger. Därmed kan vi även dra slutsatsen att de nya bestämmelserna kompletterar analysmodellen och klargör situationer som annars anses vara en bedömningsfråga. Ett klargörande bör i sin tur underlätta för revisorerna att upprätthålla kvaliteten på revisionen.

5.1.2 Kombiuppdragens påverkan

Frågan om de nya bestämmelserna har en märkbar positiv effekt på revisionens kvalitet, ur ett oberoendeperspektiv kvarstår dock. För att kunna ge ett välgrundat svar till denna frågeställning krävs det ytterligare resonemang. Vi har således valt att belysa byråernas ställningstagande till kombiuppdrag och dess effekter på revisionens kvalitet.

Trots att Englund inte anser att kvaliteten på revisionen kommer att förbättras av de nya bestämmelserna ser han vissa svårigheter vid tillhandhållande av kombiuppdrag. Englund menar bland annat att det kan bli svårt att undvika en beroendeställning då det saknas objektiva ögon på redovisningen. Englund ställer sig dock övervägande positiv till kombiuppdrag och menar att de nya bestämmelserna inte har någon kvalitativ påverkan på revisionen. Han syftar bland annat på det informationsglapp som kan uppstå mellan revisionsbyråerna då klienten plötsligt tvingas lämna information till två byråer istället för en. Englund menar vidare att informationsglappet istället kan få en negativ effekt på revisionens kvalitet.

Humble i sin tur anser att det har skett en standardhöjning på revisionen sedan KPMG börjat satsa på att utveckla sin interna redovisningsavdelning. Han menar även att den information som finns inom byrån underlättar utförandet av revisionen då klientens problemområden kan uppmärksammas i ett tidigare skede.

Även Andersson har ett mycket positivt synsätt på kombiuppdrag, då han bland annat anser det vara lärorikt för byråns anställda att syssla med både revision och redovisning. Han anser det även vara betydelsefullt att ha redovisaren nära till hands, eftersom den kontinuerliga kontakten mellan parterna ökar kvaliteten på revisionen. Andersson menar vidare att en omfattande förståelse för redovisningen gör individen till en bättre revisor, vilket även det får en förbättrad effekt på revisionens kvalitet. Sammantaget anser Humble och Andersson det vara en klar fördel att uträtta kombiuppdrag. Även Englund, som kan se vissa svårigheter ställer sig övervägande positiv.

Utifrån de ovannämnda resonemangen kan Petterssons åsikter, gällande kombiuppdragens påverkan på kvaliteten, ställas mot Humbles, Anderssons och Englunds resonemang. Pettersson menar att då kombiuppdrag tillhandahålls effektiviserar arbetet, vilket beror på att revisorn gör en mindre noggrann och omfattande granskning. Han anser därmed att kombiuppdrag istället utgör en nackdel för revisionens kvalitet. Det finns ingen lagtext eller reglering som beskriver denna problematiska situation, det vill säga, att granskningen skulle bli mindre omfattande då det är en kollega på byrån som utför redovisningen. Härmed kan vi se en viss problematik som tyder på att kombiuppdrag i en del fall får en negativ effekt på revisionens kvalitet. Utifrån Petterssons resonemang kan de nya bestämmelserna som förbjuder kombiuppdrag således anses uppfylla sitt syfte, att stärka kvaliteten på den lagstadgade revisionen. Eftersom det inte längre är tillåtet att samarbeta genom kombiuppdrag inom byrån och därmed inte möjligt att förlita sig på varandras kunskaper, blir följderna att revisorn tvingas till en mer noggrann och omfattande revision. Detta i sin tur bör resultera i att de nya bestämmelserna får en positiv effekt på kvaliteten.

Det som talar emot Petterssons ovanstående resonemang är att han inte kan redogöra för en specifik situation där en kvalitetsförbättring har uppstått sedan införandet. Humble menar även att oavsett vem som gör revisionen så ska samma omfattande granskning göras. Vi vill dock uppmärksamma att respektive respondents åsikt om kombiuppdrag speglas av byråns fokus på tjänster, det vill säga om byrån arbetat med både redovisning och revision eller inte. Om så är fallet, att byrån tidigare utfört kombiuppdrag, ter det sig underligt om respondenten intar en negativ ställning till införandet av kombiuppdrag, då detta skulle innebära att respondenten ställer sig kritisk till byråns tidigare arbete.

5.1.3 Sammanfattning

De nya bestämmelserna kan enligt ovanstående resonemang, anses ha en indirekt påverkan på revisionens kvalitet. Slutsatsen grundar sig på att det professionella ifrågasättandet bör öka till följd av att nya problemsituationer kring gränsdragningen uppstår. Till följd av de nya bestämmelserna tydliggörs även lagstiftningen då kombiuppdrag inte längre blir en bedömningsfråga utan ett förbud. Dess kompletterande effekt till analysmodellen bör således underlätta upprätthållandet av revisorns oberoende och därmed resultera i en förbättring av den lagstadgade revisionens kvalitet. Vad gäller respondenternas åsikt kring kombiuppdrag och dess påverkan på kvalitet återspeglas de av respektive byrås fokus på tillhandahållande av tjänster. Övervägande del av respondenterna anger att de nya bestämmelserna inte får någon påverkan på kvalitet samt att kombiuppdrag är något positivt för revisionens kvalitet. Med detta sagt kan slutsatsen dras att de nya bestämmelserna får en indirekt, men inte märkbar positiv effekt på kvaliteten.

5.2 Tilltro

Tillförlitlighet är den egenskap som gör att företagets intressenter förlitar sig på redovisningen och dess information. Revision bygger på ett förtroende för revisorns roll som oberoende granskare. Att revisorn bevarar sin självständighet och opartiskhet är

därmed en förutsättning för att en tillförlitlig redovisningsinformation ska kunna efterlämnas.

5.2.1 Ur ett oberoendeperspektiv

Vid diskussionen kring de nya bestämmelsernas påverkan på revisionens tilltro bör det faktiska men framförallt det synbara oberoendet lyftas fram. SEC och IFAC är överens om att det inte är tillräckligt att revisorn de facto är oberoende. De talar således för att även det synbara oberoendet måste vara säkerställt för att intressenterna ska kunna känna förtroende för revisionen.

Den svenska regleringen vad gäller revisorns oberoende är precis som IFAC:s och EU:s regler principiellt utformade. Det finns inga bestämmelser i lagen som klargör för hur revisorn ska agera i specifika situationer. Andersson bekräftar vårt ovanstående resonemang då han berättar att de anställda inom byrån ofta har skilda åsikter om hur revisorn ska agera i liknade situationer. De principbaserade reglerna kan således medföra att intressenternas förståelse och tilltro till revisorn och dess revision sjunker då det genom lagstiftningen inte framkommer en tydlig arbetsgång för revisorn. *"Ingen har riktigt vetat att vi har så pass utvecklad revision redan, som hanterar den här frågan..."*, säger Andersson. Införandet av de nya bestämmelserna innebär således ett förtydligande för revisorn men även för dess intressenter om hur revisorn ska förhålla sig till kombiuppdrag. Humble ser även de nya bestämmelserna som en trygghet för intressenterna jämfört med de tidigare allmänna yrkesetiska reglerna. Utifrån detta resonemang kan slutsatsen dras att bestämmelsernas förtydligande effekt kan komma att stärka tilltron, eftersom revisorns synbara oberoende antas öka.

Trots ovanstående diskussion är Englund av uppfattningen att problematiken kring intressenternas tilltro kvarstår för dem som är av åsikten att revisorn inte kan vara oberoende kontra den betalande uppdragsgivaren. Det finns idag inga tydliga regler som kontrollerar arvudet. Det medför att revisorns yrkesmässiga omdöme, dess agerande med

hänsyn till integritet, opartiskhet samt professionellt omdöme, kan äventyras till följd av att revisorns åsikter påverkas av ekonomiska intressen. Det vill säga att arvodet kan påverka revisorns faktiska oberoende i en negativ bemärkelse med tanke på det egenintressehot som uppstår. De nya bestämmelserna antas därmed inte ha någon direkt effekt på revisorns faktiska oberoende då de inte reglerar arvodets storlek. För de intressenter som är av åsikten att en revisor inte kan vara oberoende kontra den betalande uppdragsgivaren kommer således det synbara oberoendet inte heller att stärkas.

5.2.2 Kombiuppdragens påverkan

Humble är av åsikten att det inte är helt obefogat att förbjuda kombiuppdrag eftersom han även anger att diverse skandaler har försämrat intressenternas tilltro för branschen. Han anser vidare att förväntningsgapet mellan revisionen och intressenterna bör minska till följd av införandet av de nya bestämmelserna. Ett förväntningsgap kan uppstå mellan revisorn och dess intressenter på grund av att förväntningarna på revisorn inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra. De nya bestämmelserna får enligt Humble en positiv effekt på förväntningsgapet, eftersom intressenterna får en klarare bild av vad den lagstadgade revisionen innebär. De nya bestämmelserna bör därmed minska förväntningsgapet genom att de klargör för intressenterna hur revisorn arbetar när det gäller kombiuppdrag.

SEC är en av de branschorganisationer som anser att det ekonomiska band som uppstår mellan revisorn och revisionsklienten förstärks vid kombiuppdrag. Vidare anses dessa ekonomiska band vara svåra att bryta, varav det uppstår en risk att tilltron för revisorn som oberoende granskare rubbas. Paralleller från resonemanget kan även dras till Petterssons åsikter kring Enron. Han anser att det ekonomiska band och stora arvode som uppstod av Enronaffären var den verkliga problematiken. Han anser således att jävsproblematiken som uppstod i sammanhanget grundade sig i ett alltför stort arvode som medförde en ovilja att avstå från lönsamma uppdrag. Det ekonomiska intresset får en ännu större betydelse för de byråerna med endast ett fåtal klienter. Vi kan härmed dra

slutsatsen att kombiuppdragens påverkan på arvodet och ekonomiska intresset har en väsentlig effekt på revisorernas oberoende, faktiskt som synbart, och därmed även på tilltron. De nya bestämmelserna som förbjuder att redovisningstjänster utförs i samband med revisionen, kan därmed påverka uppdragets omfattning och således det ekonomiska band som uppstår mellan revisorn och dess klient. De nya bestämmelserna hindrar dock inte arvodet att uppgå till en viss storlek och därigenom är det inte garanterat att de nya bestämmelserna får någon effekt på tilltron.

5.2.3 Sammanfattning

Ovanstående resonemang framhåller bland annat att de nya bestämmelserna leder till en djupare insikt i revisorns arbete för intressenterna. Det tyder således på att det synbara oberoendet kommer att stärkas och därmed intressenternas tilltro för revisionen. För de intressenter som anser att oberoendeproblematiken kvarstår på grund av det ekonomiska bandet mellan revisionsbyrån och dess klient, får de nya bestämmelserna ingen påverkan på tilltron. De nya bestämmelserna anses även få positiv effekt på förväntningsgapet, eftersom intressenterna får en klarare bild av vad den lagstadgade revisionen innebär. Det är även tydligt att arvodenas storlek har betydelse för upprätthållandet av revisorns oberoendeställning och därmed tilltron för revisionen. Då de nya bestämmelserna förbjuder kombiuppdrag i de berörda företagen kan arvodets storlek påverkas, dock är det inte sagt att arvodet i fortsättningen inte kommer att leda till att beroendesituationer uppstår. De nya bestämmelsernas påverkan på tilltron kan därmed ifrågasättas.

5.2.4 Revisionsråd respektive fristående rådgivning

Det finns idag en svårighet kring att utreda vad som utgör skillnaden mellan revisionsråd och fristående rådgivning. Det grundar sig på att det i dagsläget inte finns någon utarbetad definition i lagtext på vad som ingår inom respektive område, vilket medför att skillnaden är svår att urskilja.

Resultatet av den empiri som insamlats visar att majoriteten av respondenterna anser att gränsdragningen utgör en problematik. Englund menar att det inte går att dra en generell gräns för när en revisor går över till att bli jävig. Han anser att det är upp till varje revisors yrkesmässiga etik att dra gränsen. Även Humble anser att gränsen för vad som ingår inom ramen för revisionsråd är hårfin att dra. Med avseende på detta anger Humble att det kan vara svårt att avgöra vad skillnaden är mellan att rätta en dåligt upprättad årsredovisning eller att själv upprätta en. Det handlar om att agera enligt god yrkessed utan att bli delaktig i kundens beslutsfattande. För Andersson har förståelsen för gränsdragningen alltid varit oerhört viktig. *”Förstår man inte den skillnaden så trillar man ju ständigt dit.”*

Resonemanget ovan bekräftar en problematik då även de som är väl insatta i revisionsbranschen har svårt att dra en gräns mellan vad som omfattas av ramen för revisionsråd respektive fristående rådgivning. Det medför i sin tur en bedömning utifrån varje revisors yrkesetik och därmed uppstår det en variation av olika uppfattningar om var gränsen ska dras. De nya bestämmelserna som medför nya restriktioner och gränser att rätta sig efter skapar ett nytt förhållningssätt kring gränsdragningen. Med tanke på den otydlighet som finns kring gränserna samt det nya förhållningssättet, medför det därmed en ökad risk för att revisorn blir jävig. Denna diskussion bör dock knytas an till revisorns agerande i praktiken. Härmed kan vi ifrågasätta hur mycket fristående rådgivning som den granskande revisorn i praktiken egentligen utför i samband med revisionsuppdrag.

5.2.5 Effekter på näringslivet och revisionsbyråer

En stor del av de intervjuade företagen anser att den anlitade revisorn, utöver rollen som granskare, även har en rådgivande funktion. Företag B anger att den anlitade revisorn, utöver revidering, även bistår med hjälp vid upprättandet av bokslut. Respondenten i företag A menar att om problem uppstår kontaktar denne sin revisor och ber om hjälp, vilket respondenten själv anser tangerar gränsen till fristående rådgivning. För företag C är revisorns uppgift att vara ett bollplank samt ett stöd då svårigheter uppstår.

Respondenten anser att det är en trygghet att ha revisorn då problematiska situationer uppkommer. Företag C anlitar även sin revisor då de vill ha en redovisnings- och räkenskapsmässig genomgång av ett beslut för att därigenom säkerställa att det ekonomiskt sett ser bra ut samt för att klargöra vad konsekvenserna av beslutet kommer att bli. Företag D anlitar utöver revidering även sin revisionsbyrå för hjälp med att hantera redovisningsfrågor vid etableringar utomlands. Även företag E anlitar till viss del sin revisor som rådgivare, men respondenten menar att det varit betydligt enklare om revisorn även hade kunnat bistå med rådgivning då svårigheter gällande den löpande bokföringen uppstår. I företag F har revisorn en stor konsultativ roll i företaget. Företaget får hjälp av sin revisor ”... när det gäller att ta fram själva årsredovisningen...” Revisorn hjälper även till med vissa delar av årsredovisningen som respondenten finner problematiska samt redovisningsfrågor som är svåra att utläsa ur FAR:s regleringar.

Det bör härmed framhållas att ovanstående exempel på rådgivning inte längre tillåts enligt de nya bestämmelserna, vilket leder till en kännbar effekt i praktiken för byråerna och dess klienter. Trots att samtliga företag har en väl utvecklad ekonomifunktion så är en del av redovisningsarbetet så tekniskt avancerat att de kompetensmässigt inte kan hantera problemsituationer som uppstår. Englund bekräftar detta resonemang då han framhåller att de nya bestämmelserna kan få effekt på framställningen av en årsredovisning, eftersom han menar att inte alla ekonomiavdelningar har tillräckliga kvalifikationer för att klara av hanteringen. Då de nya bestämmelserna innehåller restriktioner för sådant som klienten tidigare kunnat rådfråga sin revisor om, som exempelvis upprättandet av årsredovisningen, kan det leda till att en viss förändring krävs. Antingen bör klientens kompetens öka inom redovisning eller så måste företaget anlita ytterligare en separat byrå.

Med tanke på hur det ser ut i praktiken, i de intervjuade företagen vad gäller revisorns funktion, kan vi därmed dra slutsatsen att det inte borde bli helt oproblemiskt för de berörda företagen att anpassa sig till de nya bestämmelserna utan att genomgå någon form av förändring. Vi anser det vara intressant att belysa ovanstående i en jämförelse med propositionens bedömning om bestämmelsernas effekter för näringslivet. I

propositionen anges det att förslaget inte bör få någon kännbar effekt för näringslivet och revisionsbyråerna, vilket vi med ovanstående resonemang anser oss kunna motsäga då vi har sett en effekt hos både näringsliv och revisionsbyråer. Det är av stor vikt att de berörda företagen har en väl utvecklad ekonomifunktion som kan hantera redovisningen, för att behovet av en ytterligare revisionsbyrå eller djupare kompetens inom företagets ekonomiavdelning inte ska uppstå. Många av de berörda företagen har inte den kompetens som krävs för de redovisningstekniska framställningarna som erfordras. Innebörden blir således att efterfrågan på konsultation och redovisningshjälp fortfarande kommer att kvarstå, vilket i sin tur innebär att de berörda företagen måste anlita ytterligare en byrå. Vi anser det även vara intressant att ifrågasätta varför en ny bestämmelse införts, med avsikten att inte ge någon kännbar effekt. Resonemanget bör bero på att lagstiftaren antar att många av de svenska bolagen redan omfattats av regleringen sedan tidigare, men som tidigare påpekats är det endast företag av allmänt intresse som omfattas av EG-rekommendationen.

5.2.6 Sammanfattning

De nya bestämmelserna skapar nya restriktioner och därmed nya gränsdragningar att rätta sig efter. Trots det kvarstår problematiken vad gäller att dra gränsen mellan revisionsråd respektive fristående rådgivning. Den otydliga gränsdragningen är något som bekräftas av de verksamma inom branschen. Då företagen, även de med en egen ekonomifunktion, upplever att revisorn har en viktig roll som rådgivare kommer de nya bestämmelserna att innebära en viss förändring. Alternativen för de berörda företagen är således att utveckla den ekonomiavdelning som redan finns eller att anlita ännu en revisionsbyrå som kan bistå företaget vid redovisningsfrågor. De nya bestämmelserna kommer då, i motsats till vad som framgår av propositionen, att få en kännbar effekt för näringslivet och revisionsföretagen samtidigt som efterfrågan på redovisningstjänster och konsultation kvarstår.

5.3 Överensstämmelse

De nya bestämmelserna syftar bland annat till att få den svenska associationsrättsliga lagstiftningen att överensstämma med den europeiska samsynen på revisorns oberoende som uttrycks i det EG-rättsliga regelverket. Den svenska lagstiftningen ska bland annat anpassas till det nya revisionsdirektivet, (2006/43/EG), senast i juni 2008. I nedanstående stycken har vi valt att redogöra för de överensstämmelser som idag går att urskilja, samt föra ett resonemang kring restriktionernas rättfärdigande.

5.3.1 Ur ett oberoendeperspektiv

Det nya revisionsdirektivet som syftar till att harmonisera kraven på lagstadgad revision tillåter medlemsländerna att införa hårdare krav. De nya bestämmelserna anses därmed vara en åtgärd för att möta det nya revisionsdirektivet som kräver ett bindande resultat. Andersson förklarar skillnaden mellan den tidigare regleringen och de nya bestämmelserna genom att klargöra att det som tidigare gällde individen nu istället gäller för byrån. Det vill säga att byrån inte längre får lov att granska sig själv. Andersson poängterar också att byråjäv, enligt de nya bestämmelserna, faktiskt gällt sedan tidigare för bolag av allmänt intresse i enlighet med EG-rekommendationen angående revisorns oberoende. Skillnaden mellan de nya bestämmelserna i jämförelse med de tidigare blir därmed att gränserna skärpts från att omfatta bolag av allmänt intresse till bolag som uppfyller mer än ett av 50/25/50 kriterierna. Här bör det således framhållas att den svenska lagstiftningen har valt att gå ett steg längre än EG-rekommendation. Den svenska lagstiftningen väljer att dra gränsen vid uppfyllandet av mer än ett av 50/25/50 kriterierna medan det EG-rättsliga regelverket drar gränsen vid allmänt intresse. Detta medför att byråerna i Sverige kommer att behöva förändra sitt arbetssätt hos vissa klienter trots att de tidigare arbetat under EG-rekommendationen angående revisorns oberoende. Den svenska överensstämmelsen med den europeiska samsynen på revisorns oberoende innebär således att den svenska lagstiftningen har infört ett mer omfattande och hårdare förbud mot kombiuppdrag än det EG-rättsliga regelverket.

5.3.2 Påverkan på kombiuppdrag

Då den svenska regleringen går steget längre än EG-rekommendationen får de nya bestämmelserna en verkan i fler företag än de som anses vara av allmänt intresse. Följden blir att kombiuppdrag endast får uträttas i de företag som klassificeras som små. Diskussionen om varför den svenska lagstiftningen har skarpare restriktioner än vad EG-kommissionen föreskriver blir således intressant att belysa. Nedan kommer skillnaden mellan de nya bestämmelserna och EG-rekommendationen att lyftas fram i förhållande till respondenternas åsikter angående kombiuppdrag.

Pettersson är av åsikten att kombiuppdrag är positivt för de mindre företagen som enligt honom inte behöver beakta problematiken kring jäv och oberoende i samma utsträckning. Han menar dock att det finns en risk för att en mindre omfattande granskning görs om uppdragen endast genomförs av en byrå. Englund anser också att det finns en risk för att revisionen får en beroende avspeglning då byrån utför kombiuppdrag. Han påpekar dock att svårigheterna alltid bör ställas i förhållande till kostnadsnyttan. Det kan vidare tolkas som att Englund anser att de företag som ekonomiskt sett klarar av att anlita två byråer för sina uppdrag bör göra så medan de mindre istället bör tillåtas anlita en. Både Petterssons och Englunds resonemang kan anses rättfärdiga de nya bestämmelsernas mer långtgående och omfattande förbud av kombiuppdrag. Resonemangen motsäges dock av Strömqvist, som är av åsikten att det inte finns något syfte med att ha striktare regler än vad EU föreskriver.

Andersson med flera menar att det finns fördelar för revisionsbyrån att hämta till följd av kombiuppdrag. Bland annat ökar revisorns förståelse för branschen vilket i sin tur gör individen till en bättre revisor. Pettersson medger också att det ibland kan vara av intresse för revisorer att syssla med redovisningsuppdrag. De nya bestämmelserna tillåter inte sådana uppdrag i samband med att byrån reviderar klienten. Om byrån väljer att satsa på endast revisionsuppdrag uppstår det en risk för att en del av byråns kompetens försvinner. Andersson är en av dem som belyser vikten av revisorns kompetens och förståelse för branschen för upprätthållandet i revisionens kvalitet. Resonemanget pekar således på att

revisionens kvalitet kommer att påverkas i en negativ bemärkelse då revisorns kompetens blir mindre omfattande. Pettersson bekräftar resonemanget då han berättar att koncernredovisningen innebär mycket utbildning för revisorerna. Utbildningsansatser kan således komma att dras in till följd av att byrån inte längre kommer att tillhandahålla redovisningsuppdrag då revision utförs. De nya bestämmelsernas syfte påverkar således möjligheten för byråerna att utföra kombiuppdrag. Slutsatserna från ovanstående stycke blir att det kan finnas skäl för den svenska regleringen att gå steget längre än den EG-rättsliga. Resonemanget grundar sig på de negativa effekter som kombiuppdrag får på revisionen. Konsekvenserna av att byråerna inte kommer att kunna fortsätta med kombiuppdrag i någon vidare mening, blir dock även att en risk uppstår för att revisorerna kommer att tappa en viss kompetens, vilket i sin tur kommer att avspeglats på revisionens kvalitet.

5.3.3 Sammanfattning

De nya bestämmelserna, som syftar till att få svensk associationsrättslig lagstiftning att överensstämma med den europeiska synen på revisorns oberoende, går steget längre i sin gränsdragning för de berörda företagen. Det innebär således att den svenska regleringen har infört ett mer omfattande och hårdare förbud mot kombiuppdrag än det EG-rättsliga regelverket. Ovanstående resonemang kan anses rättfärdiga den mer långtgående svenska lagstiftningen kring byråjämv och kombiuppdrag. Trots detta anser vi dock att det kan finnas anledningar som pekar på att gränsdragningen kan få negativa konsekvenser. Bland annat antas en del av revisionsbyråernas kompetens att påverkas i en negativ bemärkelse vilket får en negativ effekt på den lagstadgade revisionens kvalitet.

5.3.4 Principbaserad respektive regelbaserad lagstiftning

Inom EU ser bestämmelserna om revisorns oberoende annorlunda ut jämfört med de strikta förbud som återfinns i amerikanska SOX. Respondent G anser att SOX är otroligt

resurskrävande vilket styrks av den teori som uppsatsen tillhandahåller om lagens implementeringsprocess. Respondenten ser dock att det finns fördelar att hämta med SOX. Han anger till exempel att det i lagen finns krav på en löpande dokumentation vilket kräver en fungerande intern kontroll hos företagen. Även detta resonemang stärks av de skillnader som teorin framhåller mellan den tidigare riskbaserade metoden och SOX.

Det EG-rättsliga och svenska regelverket har, till skillnad från SOX, principbaserade regler. EG-kommissionen anger att en strategi som är principbaserad medför en bättre flexibilitet som då kan täcka ett oändligt antal situationer och omständigheter. Humble och Andersson ser klara fördelar med dessa principbaserade regler. Humble ställer sig även kritisk till de detaljregler som SOX innehar och ifrågasätter hur mycket av det egna omdömet som går förlorat med en sådan lagstiftning. Han menar att revisorer, som följer SOX, kan på ett enklare sätt komma undan med dolda avsikter jämfört med de revisorer som arbetar efter det principiella regelverket. Han anger vidare att även om revisorn följer lagen och klarar sin granskning kan det förkomma en beroende ställning. Utifrån ovanstående resonemang kan således en slutsats dras att det faktiska oberoendet torde stärkas med ett principbaserat regelverk, då varje revisor måste motivera sina handlingar för varje uppdrag och dess specifika omständigheter. Det intressanta i diskussionen återstår dock. SOX som är ett mycket detaljerat och regelbaserat regelverk har som sitt främsta mål att skydda investerarna. Att skydda investerarna innebär att det synbara oberoendet måste vara säkrat, vilket borde rättfärdiga de detaljerade förbudssituationer som gäller i SOX. Med tydliga förbud om vad en revisor får och inte får göra stärks följaktligen det synbara oberoendet, vilket även SEC och IFAC framhäver vara väsentligt. De nya bestämmelserna som har fått en utveckling mot ett mer regelbaserat regelverk, där förbudssituationer mot kombiuppdrag kan urskiljas, torde således få en positiv effekt på det synbara oberoendet.

5.3.4 Sammanfattning

Från Humbles resonemang kan slutsatsen dras att det principbaserade regelverket bidrar till att stärka revisorns faktiska oberoende eftersom revisorn ständigt ska motivera sitt agerande. Den regelbaserade lagstiftningen i SOX har som syfte att skydda investerarna varav det synbara oberoendet framhålls. De nya bestämmelserna som anses ha ett mer regelbaserat upplägg med tydligare förbud antas därmed kunna stärka det synbara oberoendet.

5.4 Slutsatser

5.4.1 Kvalitet

- De nya bestämmelserna kan anses ha en indirekt påverkan på revisionens kvalitet genom:
 - Det ökade ifrågasättandet till följd av att nya problemsituationer kring gränsdragningen uppstår.
 - Dess kompletterande effekt till analysmodellen vilket bör underlätta upprätthållandet av revisorns oberoende och därmed resultera i en förbättring av den lagstadgade revisionens kvalitet.
- De nya bestämmelserna har ingen märkbar positiv effekt på den lagstadgade revisionens kvalitet.
- Respondenternas åsikter angående kombiuppdrag och dess påverkan på kvalitet speglas av respektive revisionsbyrås fokus på tjänsteområde.

5.4.2 Tilltro

- Det synbara oberoendet stärks till följd av att de nya bestämmelserna förtydligar revisorns arbetssätt, vad gäller kombiuppdrag, och därmed ökar intressenternas tilltro för revisionen.
- För de intressenter som anser att oberoendeproblematiken kvarstår på grund av det ekonomiska band som finns mellan revisionsbyrån och dess klient, får de nya bestämmelserna ingen påverkan på tilltron.

- De nya bestämmelserna minskar förväntningsgapet, då intressenterna får en klarare bild av vad den lagstadgade revisionen innebär.
- De nya bestämmelserna kan få en viss effekt på arvodets storlek då kombiuppdrag förbjuds. Det innebär dock inte att arvodet i fortsättningen inte kommer att ha en betydande roll för det ekonomiska band som uppstår mellan revisionsbyrån och dess klient.

5.4.2.1 Revisionsråd respektive fristående rådgivning

- Problematiken kring gränsdragningen mellan revisionsråd och fristående rådgivning kvarstår. Det kan således fortfarande anses vara en bedömningsfråga, vilket kan innebära svårigheter för revisorn i praktiken.

5.4.2.2 Effekter på näringslivet och revisionsbyråer

- De nya bestämmelserna kommer att få en kännbar effekt på näringslivet och revisionsbyråer då även företag med en intern redovisningsfunktion inte alltid besitter den kunskap som krävs för att hantera vissa redovisningsfrågor. Därmed kvarstår efterfrågan på konsultation och redovisningshjälp.

5.4.3 Överensstämmelse

- De nya bestämmelserna om byråjäv innebär strängare och mer omfattande förbud mot kombiuppdrag än det EG-rättsliga regelverket kräver.
- Det finns negativa aspekter med kombiuppdrag vilket rättfärdigar den mer långtgående svenska lagstiftningen angående byråjäv och kombiuppdrag.

5.4.3.1 Principbaserad respektive regelbaserad lagstiftning

- Det principbaserade regelverket bidrar till att revisorns faktiska oberoende stärks då revisorn måste motivera sitt agerande.
- De nya bestämmelserna har ett mer regelbaserat upplägg med tydligare förbud, vilket kommer att stärka det synbara oberoendet.
- De nya bestämmelsernas gränsdragning kan komma att minska revisionsbyråernas kompetens för de revisionsbyråer som inte kommer att tillhandahålla andra tjänster än revision. Det får i sin tur en negativ effekt på den lagstadgade revisionens kvalitet.

5.5 Frågeställningarna besvaras

– Kommer de nya bestämmelserna att stärka kvaliteten samt tilltron för revisionen?

I analysen framkommer det att de nya bestämmelserna får en indirekt påverkan på revisionens kvalitet genom att ifrågasättandet ökar som en följd av de nya gränsdragningsproblemen. Ifrågasättandet är något som redan finns inom branschen vilket har en positiv påverkan på kvaliteten. Då de nya bestämmelserna kan leda till att nya situationer uppstår ökar även ifrågasättandet revisorerna emellan, vilket gör att kvaliteten upprätthålls på revisionen. Det är dock inte definitivt att denna indirekta effekt på revisionens kvalitet utgör en märkbar påverkan i slutändan. De nya bestämmelsernas kompletterande effekt till analysmodellen påverkar även revisionens kvalitet i en indirekt bemärkelse. Analysmodellen anses vara godtycklig och svår att anpassa i praktiken. Detta kan medföra att de nya bestämmelserna underlättar för revisorerna när det gäller att upprätthålla oberoendet i kombiuppdrag. Det är dock inte säkert att de nya bestämmelserna får en märkbar effekt då revisorerna sedan tidigare anses kunna ha hanterat oberoendeproblematiken.

Det synbara oberoendet kommer att stärkas till följd av att de nya bestämmelserna förtydligar revisorns arbetssätt, när det gäller kombiuppdrag, vilket därmed ökar tilltron för revisionen. Även det förväntningsgap som uppstår mellan revisorn och dess intressenter minskar till följd av att de nya bestämmelserna bidrar till att klargöra vad revision innebär och vilket ansvar revisorn har. De tydliga förbud som nu gäller för kombiuppdrag tyder även på att de nya bestämmelserna har gått mot en mer regelbaserad lagstiftning, vilket även detta borde förtydliga för intressenterna och därmed stärka det synbara oberoendet. För de intressenter som är av åsikten att oberoendeproblematiken kvarstår på grund av det ekonomiska band som finns mellan revisionsbyrån och dess klient, får de nya bestämmelserna ingen påverkan på tilltron. De nya bestämmelserna får därigenom ingen påverkan på revisorns faktiska oberoende.

– Hur väl överensstämmer de nya bestämmelserna med det EG-rättsliga regelverket angående revisorns oberoende?

De nya bestämmelserna är en åtgärd för att få den svenska associationsrättsliga lagstiftningen att stämma överens med den europeiska samsynen på revisorns oberoende. Den svenska regleringen gällande byråjäv har dock valt att införa en strängare gränsdragning vad gäller företag som omfattas av byråjävsbestämmelserna än det som föreskrivs i det EG-rättsliga regelverket. Den EG-rättsliga gränsdragningen omfattar företag av allmänt intresse, till skillnad från den svenska gränsdragningen som omfattar de företag som uppfyller mer än ett av 50/25/50 kriterierna. Följaktligen kommer även mindre företag som inte anses falla inom ramen för allmänt intresse att omfattas av de nya bestämmelserna. Gränsdragningen blir således det som inte överensstämmer med det EG-rättsliga regelverket.

– Kommer de nya bestämmelserna att få någon kännbar effekt i praktiken?

Sedan införandet av de nya bestämmelserna kommer revisorns arbete att begränsas i praktiken, vilket får till följd att även en förändring hos företagen måste ske. Trots att många av de berörda företagen har en egen ekonomifunktion besitter de inte alltid den redovisningstekniska kompetens som krävs. Företagens anlitate revisionsbyrå har således haft en betydande roll med dess tillhandahållande av redovisningstjänster och konsultation. Med de nya bestämmelserna kommer det följaktligen att krävas en förändring hos de berörda företagen, eftersom efterfrågan på redovisningstjänster och konsultation kvarstår. Effekten blir att företagen måste utveckla sin kompetens alternativt anlita ytterligare en byrå. Följaktligen får de nya bestämmelserna en kännbar effekt för näringslivet och revisionsbyråerna.

6. Avslutande diskussion

I slutet av denna uppsats vill vi redogöra för ytterligare tankar kring ämnet som uppkommit under uppsatsskrivandets gång. Vi vill även lämna förslag till vidare forskningsfrågor och uppsatsämnen inom området.

6.1 Egna reflektioner

Syftet med införandet av de nya bestämmelserna var bland annat att öka tilltron för revisionen. Det visade sig dock att diskussionen kring oberoendet kvarstår för dem som är av åsikten att revisorn inte kan vara oberoende kontra den betalande uppdragsgivaren. Resonemanget ledde oss naturligt in på ytterligare alternativ för att hantera det ekonomiska band som uppstår mellan revisorn och dess klient genom arvodet. Frågan vi ställde oss var: "Kan en ökad tilltro för revisionen uppnås på ett effektivare sätt genom att införa en gräns för arvodet?"

Det finns sedan tidigare godtyckliga regler som säger att revisionsbyrån ska avstå från ett uppdrag om byrån har ett indirekt eller direkt ekonomiskt intresse. Ett alternativ till regeln är att istället införa en procentuell gräns för hur stort arvodet får vara i förhållande till revisionsbyråns omsättning. På så sätt anpassas regleringen till varje enskild byrå och får därigenom samma genomslagskraft för var och en av byråerna oavsett omsättning. En sådan reglering av arvodet bör även vara lättare för intressenterna att ta till sig och förstå innebörden av. Genom att upprätta en gräns för arvodet kontrolleras också de tjänster som erbjuds då uppdragen aldrig får bli så stora att egenintressehotet riskeras. På så sätt kan den faktiska frågan om revisorns oberoende kontrolleras samtidigt som revisorerna

fortfarande kan utföra kombiuppdrag och därmed utnyttja fördelarna med den typen av uppdrag.

Till följd av ovanstående resonemang kan även det faktiska och det synbara oberoendet stärkas. Det faktiska oberoendet stärks då revisorn inte längre påverkas av ekonomiska influenser som i sin tur influerar det yrkesmässiga omdömet. Det synbara oberoendet hade stärkts genom lagstiftningen, vilket ökat intressenternas förståelse för revisorns yrkesroll. Revisorn hade till följd av lagstiftningen inte heller fått en beroende relation till uppdragsgivaren och arvodet.

Vi är dock medvetna om att det skulle vara problematiskt att upprätta en effektiv gräns för arvodet i praktiken och därför bör en omfattande utredning göras. Den procentuella gränsen bör sedan justeras med jämna mellanrum för att effektiviteten ska upprätthållas. Det är viktigt att den gräns som sätts får en effekt på arvodenas storlek i förhållande till omsättningen för att det önskade resultatet ska nås, vilket blir att bevara revisorns oberoende samt öka intressenternas tilltro för revisionen.

6.2 Förslag till vidare forskning

En påföljd av de nya bestämmelserna anses vara att nya affärsmöjligheter öppnar sig för byråerna. Tanken grundar sig på att revisionsbyråerna kommer att fortsätta sin redan påbörjade specialisering inom antingen revision eller redovisning, och därmed erbjuda tjänster inom ett av områdena. En del respondenter är av åsikten att större samarbete kommer att inledas mellan byråerna då det blir påtagligt att de inriktar sig på olika affärsområde. Effekten är något som även vi uppmärksammat i vår undersökning men valt att inte fördjupa oss i. Det kan däremot vara av intresse att i framtiden undersöka huruvida samarbete mellan revisionsbyråerna blir vanligare då de allt mer väljer att specialisera sig. Frågor kring konkurrenssituationen inom branschen uppkommer då. Samarbete underlättar för byråerna när det gäller att nå nya klienter. Om samarbetspartnern får en ny klient kommer den troligtvis att rekommendera den andra

byråns tjänster och vice versa. En ytterligare aspekt i sammanhanget blir då att se på problematiken kring oberoendet som lagstiftarna nu försökt att reglera med hjälp av införandet av de nya bestämmelserna om byråjäv. Samarbetet byråerna emellan gör även att det kryphål som de nya bestämmelserna innehåller, som det tidigare redogjorts för, kan komma att utnyttjas och därmed kanske oberoendeproblematiken kvarstår.

Diskussionen mynnar ut i ett förslag till frågeställningar för vidare forskning:

- Har förbudet av kombiuppdrag i de berörda företagen bidragit till en större omfattning av samarbete byråerna emellan? Hur har det i så fall påverkat revisorns oberoende?*
- Hur kommer ett ökat samarbete mellan byråerna att påverka konkurrenssituationen inom revisionsbranschen?*

Källförteckning

Publicerade källor

Artsberg, Kristina (2005) *Redovisningsteori – policy och praxis*, 2:a upplagan, Liber Ekonomi, Malmö.

Bryman, Alan (2006) *Samhällsvetenskapliga metoder*, Liber Ekonomi, Malmö.

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

Denscombe, Martyn (2000) *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*, Studentlitteratur, Lund.

Diamant, Adam (2004) *Revisors Oberoende. Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus förlag, Uppsala.

Diamant, Adam (2006) *Revisors Oberoende. Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus förlag, Uppsala.

FAR FÖRLAG (2006) *Internationell redovisningsstandard i Sverige – IFRS/IAS 2006*, FAR FÖRLAG AB, Stockholm.

FAR FÖRLAG (2006) *Revision. En praktisk beskrivning*, FAR FÖRLAG AB, Stockholm.

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

Moberg, Krister (2006) *Bolagsrevisorn – beroende, ansvar, sekretess*, Nordstedts förlag, Stockholm.

Nationalencyklopedins ordbok, NE (2006)

Nilsson, Stellan (2002) *Redovisningens normer och normbildare*, Studentlitteratur, Lund.

Statens offentliga utredningar 1999:43 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*.

Svanström, Tobias (2004) *Revisorn som rådgivare. En studie av mindre och medelstora företags relation till revisorn*, Umeå Universitet.

Svenska Akademiens Ordbok, SAOB (2006)

Artiklar

Balans nr 2 (2004).

Basilo, Thomas A, The CPA Journal, *Reducing Sarbanes-Oxley Compliance Costs*, januari, (2007), s. 6-9.

Sharman, Paul A, Strategic Finance, *The Winding Road of SOX Compliance*, januari, (2007), s. 8, 10.

Rosander, Dag, Svenska Dagbladet, *Nya revisionsregler retar upp branschen*, 25 november, (2003).

Lagar, propositioner och standards

FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 1* (2007)

FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 Del 2* (2007)

FAR SRS – Yrkesetiska regler (2007)

FAR SRS – Yrkesetiska regler, *Code of Ethics for Professional Accountants* (2007)

Justitiedepartementets promemoria, *Några frågor om revision* (2003)

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

Regeringens proposition, 2005/06:97 *Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m.*

Regeringens proposition till aktiebolagslagen 1975:103

Revisionsstandard i Sverige, *RS 200 Mål och generella principer för en revision*

Aktiebolagslagen (2005: 551)

Bokföringslagen (1999: 1078)

Revisionslagen (1999: 1079)

Revisorslagen (2001: 883)

Årsredovisningslagen (1995: 1554)

Financial and Accounting Disclosure Information, Sarbanes-Oxley Act (2002)
Sarbanes-Oxley Act, *One Hundred Seventh Congress of the United States* (2002)

Sarbanes-Oxley Act of 2002, *Auditor Independence* (2002)

Direktiv och rekommendationer

Europaparlamentets och rådets Nya revisionsdirektiv 2006/43/EG (2006)

Europaparlamentets rekommendation, *Auditing: Commission issues Recommendation on independence of statutory auditors* (2002)

Europeiska kommissionens rekommendation, *Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer* (2002)

Elektroniska källor

Europeiska Unionens hemsida. Kommissionens grönbok: *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom unionen* (1996), <http://europa.eu/scadplus/leg/sv/lvb/l26035.htm>, 3 april, 2007.

FAR SRS hemsida, http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,1&_dad=portal&_schema=PORTAL, 23 april, 2007.

Handels- och industriministeriets hemsida, *Revision* (2007), <http://www.ktm.fi/index.phtml?l=sv&s=948>, 10 april, 2007.

Sarbanes-Oxley Forum, www.sarbanes-oxley-forum.com, 20 april, 2007.

The International Federation of Accountants, www.ifac.org/About, 10 april, 2007.

Uppsala universitetsbiblioteks hemsida. *Kvalitetskontroll och värdering av information*, <http://www.ub.uu.se/kurs/tutorial/kvalitet.cfm>, 25 april, 2007.

U.S Securities and Exchange Commission, Rules of Practice (2007), <http://www.sec.gov/about/rulesofpractice.shtml>, 15 april, 2007.

The free encyclopedia Wikipedia sökord: Big four, http://sv.wikipedia.org/wiki/Big_four, 2 april, 2007.

The free encyclopedia Wikipedia sökord: Sarbanes-Oxley Act,
http://sv.wikipedia.org/wiki/Sarbanes-Oxley_Act, 15 april, 2007.

Muntliga källor

Andersson, Dan, auktoriserad revisor, tillträdande Risk Management Partner, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers. Personlig intervju den 25 april 2007, Lund.

Englund, Karl, godkänd revisor, Ernst & Young. Personlig intervju den 25 april 2007, Malmö.

Humble, Sten, auktoriserad revisor, KPMG. Personlig intervju den 16 april 2007, Malmö.

Pettersson, Per-Arne, auktoriserad revisor, Deloitte. Personlig intervju den 24 april 2007, Malmö.

E-mail källa

Strömqvist, Anders, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, 27 april, 2007.

Bilaga 1

Lagar som berörs av de nya reglerna angående byråjäv:

- Aktiebolagslagen, se 9 kap. 17 § andra stycket
- Lagen om ekonomiska föreningar, se 8 kap. 7 § andra stycket
- Stiftelselagen, se 4 kap. 6 § andra stycket
- Revisionslagen, se 17 § andra stycket
- Försäkringsrörelselagen, se 10 kap. 5 § första stycket 2
- Sparbankslagen, se 4 a kap. 5 § första stycket 2
- Lagen om medlemsbanker, se 7 a kap. 5 § första stycket
- Lagen om värdepappersrörelse, se 2 kap. 5c §
- Lagen om investeringsfonder, se 2 kap. 3a §
- Lagen om bank- och finansieringsrörelse, se 10 kap. 12 a § resp. 12 kap. 9 a §²²²

²²² FAR FÖRLAG, *Samlingsvolymen 2007 del 2* (2007), s. 267